

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

**TESIS PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE MAGÍSTER EN
DERECHO TRIBUTARIO**

**“La potestad o poder tributario: análisis del modelo ecuatoriano a partir de
la Constitución de la República del año 2008”**

Ab. JOSÉ ANTONIO ARAUZ GUERRA

DIRECTOR: Dr. MIGUEL ÁNGEL BOSSANO RIVADENEIRA

QUITO, 2014

ABSTRACT

En el Ecuador se ha originado un proceso que tiene como finalidad la búsqueda efectiva de la descentralización con la finalidad de permitir un desarrollo equitativo en los diversos territorios del país con la finalidad de procurar la redistribución de la riqueza.

El presente trabajo aborda en general un análisis de las causas por las cuales la descentralización no ha podido tener un desarrollo efectivo en el Ecuador dado la oscuridad de las competencias que existían para cada uno de los niveles de gobierno, lo cual generaba inclusive pugnas de carácter político; es así que se realiza un estudio del régimen de nuevas competencias existentes y asignadas a cada uno de los niveles de gobierno con la finalidad de determinar como el ámbito tributario de cada uno de los niveles de gobierno puede influir efectivamente en un proceso descentralizador efectivo que potencie el desarrollo territorial antes mencionado.

Por otro lado como parte de este mecanismo se realiza un análisis de la descentralización fiscal como mecanismo de aplicación de una adecuada gestión tributaria de cada uno de los niveles de gobierno que permita lograr una adecuada autonomía financiera y de gestión.

En este punto se analiza la facultad tributaria de los diversos entes territoriales, estableciendo su conexidad con las normas relativas a las finanzas públicas y las normas de planificación para llegar a la conclusión de la relación necesaria de la existencia de una buena gestión tributaria ligada a la aplicación de un efectivo poder tributario como elemento indispensable para la consecución de sus fines y objetivos.

Se llega a la conclusión que se debe fortalecer el poder de creación de tributos de los distintos niveles de gobiernos para adecuar sus actuaciones a las normas relativas a las finanzas públicas.

Por último se realiza un análisis de la potestad de creación tributaria prevista en la constitución para cada uno de los niveles de gobierno con la afectación o no al principio de legalidad lo cual ha sido un tema que ha generado en un gran debate en nuestra sociedad, considerando su aspecto formal y material.

La potestad o poder tributario: análisis del modelo ecuatoriano a partir de la Constitución de la República del año 2008

1.- Introducción.....	1
-----------------------	---

Capítulo I

1.1.- El Régimen Tributario y sus objetivos en la Constitución de la República del Ecuador.....	5
1.2.- Alcance y objetivos del Poder Tributario en la Constitución Política del Ecuador del año 1998.....	8
1.3.- Los nuevos objetivos constitucionales.....	16
1.3.1.- La Planificación y la Inversión Pública	16
1.3.2.- Manejo de las Finanzas Públicas.....	27
1.4.- Modelos de Descentralización Fiscal.....	31

Capítulo II

2.1.- El Modelo de Descentralización Ecuatoriano	41
2.1.1- Estructura Político-Administrativa del Ecuador.....	43
2.1.1.1- Nivel de Gobierno Central.....	43
2.1.1.2.- Nivel de Gobierno Regional.....	44
2.1.1.3.- Nivel de Gobierno Provincial	50
2.1.1.4.- Nivel de Gobierno Municipal	53
2.1.1.5.- Nivel de Gobierno Parroquial Rural.....	57
2.1.1.6.- Régimen Especial Distrito Metropolitano	61

2.2.- El Modelo de Financiamiento de los Gobiernos Autónomos Descentralizados en el Ecuador	63
2.2.1.- Ingresos Provenientes de Transferencias del Gobierno Central.....	64
2.2.2.- Ingresos Propios.....	66
 Capítulo III	
3.1.- El Poder Tributario y el Principio de Legalidad.....	70
3.2.- Principios de Legalidad y de Reserva de Ley	70
3.3.- Potestad Tributaria	74
3.3.1.- Autonomía Tributaria de los Gobiernos Autónomos Descentralizados.....	75
3.3.2.- Facultad normativa de los gobiernos autónomos descentralizados.....	79
 Capítulo IV	
4.1.- El procedimiento de creación tributaria.....	84
4.1.1.- Impuestos.....	84
4.1.2.- Trámite.....	88
4.1.3.- Trámite de Urgencia en Materia Económica.....	89
4.2.- Procedimiento de Creación de Tasas y de Contribuciones Especiales de Mejora.....	92
Conclusiones.....	94
RECOMENDACIONES Y PROPUESTA.....	99

1.- Introducción

A partir de la promulgación de la Constitución de la República del Ecuador en el mes de octubre de 2008, en nuestro país se instauró un nuevo sistema de división político territorial en el país, éste se creó con el fin de instaurar un proceso de desarrollo económico, social y tecnológico basado en las potencialidades de los diversos territorios que componen el estado ecuatoriano, que tenga como eje la descentralización, proceso que se ha tratado de instaurar en el país desde hace más de una década pero que no logró ser eficaz en virtud de la confusa legislación que existía al respecto y por la carencia de reglas claras para la asignación de recursos, el destino de los mismos y la posibilidad de generación de recursos propios.

Es así que se estableció un nuevo nivel de gobierno denominado regional que busca el desarrollo del estado a nivel regional que agrupe a diversas provincias que sea autonómico, y que complemente a las ya existentes provincias, cantones, distritos metropolitanos y juntas parroquiales.

Este sistema, ha sido adoptado tomando en cuenta como base la experiencia española en cuanto a sus comunidades autónomas, las mismas que a partir de su creación hace más de 3 décadas han logrado el desarrollo de zonas que en años anteriores eran consideradas como deprimidas en dicho estado a partir del aprovechamiento de sus potencialidades y a través del establecimiento de incentivos tributarios.

El presente tema toma trascendental importancia en el Ecuador, toda vez que la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización (COOTAD), otorga a los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADS) una autonomía de tres tipos: 1) Política (cuentan con su propio ente de gobierno y eligen sus autoridades en sus circunscripciones y en función de eso pueden expedir normas de carácter general: normas regionales para los gobiernos regionales autónomos, ordenanzas para los gobiernos provinciales, municipales y de los distritos metropolitanos, las mismas que son expedidas en ejercicio de su facultad legislativa y normativa, y acuerdos, resoluciones y normas reglamentarias de carácter administrativo para el caso de las juntas parroquiales rurales que gozan únicamente de facultad reglamentaria) en el ámbito de su territorio; 2)

Administrativa (toman sus propias decisiones en cuanto a la integración y organización de su administración, la misma consiste en la facultad de gestión del recurso humano y material de su jurisdicción); y, 3) Financiera (toman sus propias decisiones sobre el empleo de los recursos que les pertenecen con las únicas limitaciones que establece la Constitución, así como el derecho de recibir los recursos que les pertenecen de su participación en el Presupuesto General del Estado, sin condición alguna y la potestad de crear ciertos tributos y reglamentar los tributos establecidos a su favor).

La Constitución, también establece un régimen de competencias, en el cual asigna a cada nivel de gobierno un conjunto de competencias exclusivas, dentro de las cuales cada nivel de gobierno debe ajustar su actuación y desarrollar su modelo propio en virtud que se establecen ciertos incentivos para permitir competir a cada uno de ellos y así permitir mejorar sus potencialidades.

Se ha instaurado en el país como producto del proceso de descentralización que se busca fortalecer también un modelo de descentralización fiscal, el cual debe necesariamente implementarse para logra efectivizar el proceso descentralizador en nuestro país que permita una adecuada gestión tributaria en cada nivel de gobierno volviéndolos autosustentables y de esa forma garantizar su autonomía financiera y sobretodo su autonomía de gestión, para que la misma no se vuelva ineficiente por la falta de existencia de recursos.

Constitucional y legalmente en el país se han instaurado instrumentos que permiten dar prioridad en la satisfacción de las necesidades básicas para lo cual se ha hecho énfasis en la planificación de cada nivel de gobierno, así como se ha asegurado la participación de la ciudadanía en el desarrollo de estas políticas.

Se han implementado como parte del proceso de descentralización fiscal una serie de normas relativas a las finanzas públicas que permitan que cada nivel de gobierno maneje adecuadamente sus recursos, estableciendo limitaciones y reglas tratando de fomentar la generación de recursos propios utilizando los mecanismos previstos en la Constitución como en la Ley.

Es así que como parte del régimen de competencias mencionado que existe en la Constitución, se establece la facultad de los gobiernos autónomos descentralizados de poder crear, modificar o extinguir ciertos tributos, específicamente tasas y contribuciones especiales de mejoras en el ámbito de las competencias de cada uno de ellos con la finalidad de permitirles a los mismos obtener sus propios ingresos de carácter tributario que permitan financiar sus presupuestos y así cumplir y ejecutar las competencias que les fueron asignados.

Es precisamente este análisis el que toma importancia en la actualidad, por su novedad y el cual servirá como base para determinar la verdadera autonomía existente en el país de los diversos niveles de gobierno. Además toma mucha importancia el esclarecer con claridad las atribuciones en materia tributaria de los Gobiernos Autónomos descentralizados que han sido asignadas por la Constitución y su relación con el principio de legalidad tributaria que en muchos casos han sido objeto de discusión sobre si estas potestades se encuentran conformes o no al mencionado principio.

Con esta base, toma importancia el tema, ya que evidentemente se ha reducido la potestad tributaria del Gobierno Central a favor de los diversos Gobiernos Autónomos Descentralizados y por ende esta facultad ha quedado reducida a la creación de impuestos, cediendo como quedó indicado parte de su potestad tributaria a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, lo cual para algunos tratadistas vulnera el principio de legalidad que rige en materia tributaria.

Por último, es el objetivo de este trabajo el instrumentar no solo el cómo se crean los tributos en nuestro país como resultado del proceso de descentralización que se pretende instaurar, sino el responder también por qué se asignaron competencias específicas a todos los niveles de gobierno y la relación que existe entre la asignación de estas competencias y la facultad tributaria sobre las mismas que permita su adecuado financiamiento y el para qué de las mismas.

También dada la existencia de la nueva normativa referente a las potestades tributarias de los Gobiernos Descentralizados desarrollaremos también la normativa referente al procedimiento

de creación tributaria en nuestro país y se analizarán posturas referente a su trámite formal el cual como se verá en muchos casos ha sido discutido.

Capítulo I

1.1.- El Régimen Tributario y sus objetivos en la Constitución de la República del Ecuador

Para empezar con este trabajo, es necesario establecer las bases sobre las cuales se sustenta el régimen tributario en el Ecuador a partir de la promulgación de la Constitución del año 2008¹.

El artículo 300 establece los principios del régimen tributario ecuatoriano y señala lo siguiente:

***“Art. 300.-** El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”

Vemos con claridad entonces que en dicho artículo existen algunas peculiaridades importantes de resaltar y destacar y otras que no dejan de llamar la atención. En primer lugar es llamativo la introducción del principio de progresividad como novedad en la misma, toda vez que este se encontraba recogido en la doctrina general de la tributación y ha sido ampliamente aceptado a nivel mundial y a pesar de eso no constaba en nuestro país de manera explícita, ya sea en la Constitución o en nuestro Código Tributario², hecho que demuestra con claridad la política de redistribución de la riqueza que se encuentra estampada en nuestra normativa y que se busca generar.

A su vez, dicho artículo establece cuales serán los fines de los tributos en nuestro país, enfatizando principalmente en la redistribución de riqueza y evidenciando que sus objetivos no

¹ La Constitución de la República del Ecuador fue promulgada en el Registro Oficial 449 del 20 de octubre del 2008.

² TORO CALDERÓN, Edison, La Constitución Ecuatoriana de 2008 y el Régimen Tributario Municipal Ecuatoriano, Novenas Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Pág. 2

serán específicamente fiscales, sino que pueden buscar otros como la generación de empleo, de bienes, servicios y conductas socio-económicas responsables.

Por otro lado, es llamativo la inclusión a nivel constitucional de principios como la simplicidad administrativa y la suficiencia recaudatoria que parecen corresponder de mejor modo a principios propios de la administración pública y su actuación y no a los principios doctrinarios tributarios; por otra parte, no encontramos consideración o explicación alguna del alcance de los mismos en la norma constitucional y cual va a ser su aplicación a más de la de buscar la mejora en la gestión.

Dicho esto, no deja de llamarnos la atención el motivo por el cual no se consideró la inclusión del principio de legalidad directamente en este artículo constitucional sino que el mismo lo encontraremos disperso en otros artículos, lo cual de ninguna manera quiere decir que en nuestro país no se reconozca este principio ni los demás que no han sido recogidos pero que han sido aceptados mundialmente en la doctrina de la tributación.

Señalado el marco constitucional al que nos regimos, es necesario mencionar también lo establecido en nuestro Código Tributario al respecto. El artículo 5 de dicho cuerpo legal señala expresamente que:

“Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”

De acuerdo con lo señalado anteriormente, notamos como nuestro cuerpo legal que regula la materia, recoge lo establecido en nuestra anterior Constitución al no incluir el principio de progresividad, sino el de proporcionalidad como quedó indicado, pero a su vez corrige la omisión de ambos textos constitucionales al considerar al principio de legalidad tributaria expresamente en su texto.

Realizado este análisis, es momento de relacionar y concatenar los principios establecidos de manera general en nuestro régimen tributario con los objetivos de la política fiscal establecidos en nuestra constitución, lo cual nos servirá como elemento para entender el por qué nuestro constituyente estableció un nuevo modelo de creación o formación tributaria y cuales fueron a nuestro entender las motivaciones para el efecto.

El artículo 284 de la Constitución de la República del Ecuador señala como objetivos de la política económica en concordancia con lo indicado anteriormente los siguientes:

“1. Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional.

2. Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional...

...5. Lograr un desarrollo equilibrado del territorio nacional, la integración entre regiones, en el campo, entre el campo y la ciudad, en lo económico, social y cultural....

...9. Impulsar un consumo social y ambientalmente responsable.”

Por otra parte complementando lo dicho, encontramos como objetivos de la política fiscal los siguientes:

“Art. 285.- *La política fiscal tendrá como objetivos específicos:*

1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.

2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.

3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”³

Notamos entonces que nuestro constituyente, quiso establecer directamente en nuestro texto constitucional el que se priorice la redistribución de la riqueza como eje fundamental y política transversal del Estado, impulsando un desarrollo territorial equitativo y equilibrado de manera transparente y ordenada a través de la implementación de políticas públicas y buscando siempre dinamizar la economía para lo cual se establece con total claridad que los tributos

³ Constitución de la República del Ecuador, Art. 285.

pueden ser utilizados como instrumentos de política fiscal para incentivar la producción de bienes y servicios en diversas áreas y sectores que generen esta redistribución de la riqueza a través del fomento de la producción, para lo cual como veremos a continuación se crean instrumentos que permitan un adecuado manejo de las finanzas públicas direccionando de cierta manera el desarrollo del país.

1.2.- Alcance y objetivos del Poder Tributario en la Constitución Política del Ecuador del año 1998.

El comparar lo establecido en la Constitución Política del Ecuador del año 1998⁴ y la Constitución de la República del Ecuador del año 2008, respecto a las facultades y las formas en las que se crean los tributos, nos va a clarificar nuestro panorama sobre los motivos que generaron un cambio respecto a los organismos que poseen poder tributario en nuestro país y como se vincula este cambio en la política pública en general y el manejo de las finanzas públicas de cada nivel de gobierno establecido en nuestra Constitución. Al respecto, vamos a citar los artículos pertinentes de la Constitución del Ecuador del año 1998 que tratan sobre el tema. Como primer punto encontramos que el artículo 130 de la misma establecía el principio de reserva de ley y señalaba:

“Art. 130.- El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones:

5. Expedir, reformar y derogar las leyes e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio.

6. Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo.”

A su vez el artículo 141 señalaba el principio de reserva de ley y decía:

“Art. 141.- Se requerirá de la expedición de una ley para las materias siguientes:

⁴ Constitución Política del Ecuador, Promulgada en el Registro Oficial No. 1 del 11 de Agosto de 1998.

1. Normar el ejercicio de libertades y derechos fundamentales, garantizados en la Constitución.
2. Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes.
- 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo.**
4. Atribuir deberes o cargas a los organismos del régimen seccional autónomo.”

La misma constitución, facultaba al poder legislativo de cada gobierno seccional autónomo a crear, modificar tasas y contribuciones especiales de acuerdo a lo establecido en la ley, es así que los artículos 228 y 257 señalaban:

“Art. 228.- Los gobiernos seccionales autónomos serán ejercidos por los consejos provinciales, los concejos municipales, las juntas parroquiales y los organismos que determine la ley para la administración de las circunscripciones territoriales indígenas y afroecuatorianas.

Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.

Art. 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”

Mencionado lo establecido en nuestra anterior Constitución, podemos observar que en el Ecuador se establecía la descentralización⁵ como un objetivo del Estado, es así que se establecieron los denominados gobiernos seccionales autónomos conformados por los consejos provinciales, concejos municipales y juntas parroquiales, los cuales como queda

⁵ Según Roberto Dromi, la descentralización tiene lugar cuando el ordenamiento jurídico confiere atribuciones administrativas o competencias públicas en forma regular y permanente a entidades dotadas de personalidad jurídica. DROMI, Roberto, Derecho Administrativo, Editorial Ciudad Argentina, Décima Edición, Buenos Aires, 2004, Pág 717.

detallado en los artículos citados, gozaban de una autonomía legislativa para crear tasas y contribuciones especiales de mejoras; la misma norma constitucional que les otorgaba esa facultad, disponía que su proceso de formación deben estar sujetas a la ley.

El artículo 130 mencionado, señala también que el Congreso Nacional estaba facultado para la creación en general de tributos, es decir de impuestos tal como se mencionaba con claridad en el principio de reserva de ley señalado en el artículo 147 de dicho texto constitucional y en general como quedó indicado en nuestra legislación tributaria y la facultad de crear de tasas y contribuciones especiales con excepción de los que les correspondan a los gobiernos seccionales autónomos sin dejar en claro cuales son las atribuciones de estos organismos.

De lo anotado con anterioridad, se evidencia la existencia de un problema claro de competencias, porque indudablemente se debe entender al poder tributario⁶ como la facultad de crear, modificar o extinguir tributos desde la perspectiva propia de las funciones y atribuciones que tiene tanto el Gobierno Central como los gobiernos seccionales autónomos para lograr entender hasta donde se extendía su potestad tributaria.

Es en este punto que nuestra anterior constitución presentaba un gran conflicto sobre el alcance del poder tributario, toda vez que la misma no mostraba cuales eran las atribuciones y competencias específicas de los diversos gobiernos seccionales autónomos, sino que al parecer existía una superposición de competencias entre los diversos niveles de gobierno⁷ con los del

⁶ Perfecto Yebra MARTUL-ORTEGA, define al poder tributario como la potestad de actuación que ejercitándose de acuerdo con normas jurídicas, produce situaciones jurídicas en las que otros sujetos resultan obligados. En este caso al pago de una prestación ya que se han creado tributos. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, Poder Financiero, Editorial de Derecho Financiero, 1977, Págs. 76 y 77.

⁷ El artículo 233 y 234 de la Constitución Política del Ecuador señalaba: “**Art. 233.-** *En cada provincia habrá un consejo provincial, con sede en su capital. Se conformará con el número de consejeros fijados por la ley, en relación directa con su población y desempeñarán sus funciones durante cuatro años. Los mismos serán elegidos por votación popular, directa y secreta, pudiendo ser reelegidos.*

El prefecto provincial será el máximo personero del consejo provincial, que lo presidirá con voto dirimente. Será elegido por votación popular y desempeñará sus funciones durante cuatro años. Sus atribuciones y deberes constarán en la ley.

gobierno central, lo que dificultaba saber cuáles eran las tasas y contribuciones especiales de mejoras que estaban facultados a crear los gobiernos autónomos.

En virtud de la definición que tenemos de tasas y contribuciones especiales encontramos que las primeras hacen referencia a *la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado*.⁸ Es importante destacar la calidad de obligatorio que este autor les da a las tasas y señala al respecto que una vez que el estado pone a disposición del particular el servicio, este no puede rehusarse al pago de la misma así no haga un uso efectivo del mismo, porque estos tributos miran el interés general.⁹

Las contribuciones especiales por otra parte se consideran aquellos tributos que se emplean para la financiación de actividades o actuaciones de la administración que no atienden gastos corrientes sino de inversión y que se materializan en la construcción de obras públicas o en el establecimiento o ampliación de servicios.¹⁰

El Consejo Provincial representará a la provincia y, además de las atribuciones previstas en la ley, promoverá y ejecutará obras de alcance provincial en vialidad, medio ambiente, riego y manejo de las cuencas y microcuencas hidrográficas de su jurisdicción. Ejecutará obras exclusivamente en áreas rurales.

Art. 234.- *Cada cantón constituirá un municipio. Su gobierno estará a cargo del concejo municipal, cuyos miembros serán elegidos por votación popular. Los deberes y atribuciones del concejo municipal y el número de sus integrantes estarán determinados en la ley.*

El alcalde será el máximo personero del concejo municipal, que lo presidirá con voto dirimente. Será elegido por votación popular y desempeñará sus funciones durante cuatro años. Sus atribuciones y deberes constarán en la ley.

El concejo municipal, además de las competencias que le asigne la ley, podrá planificar, organizar y regular el tránsito y transporte terrestre, en forma directa, por concesión, autorización u otras formas de contratación administrativa, de acuerdo con las necesidades de la comunidad.”

⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Novena Edición, Buenos Aires, 2004. Pág. 257

⁹ *Ibíd.*, Pág. 258

¹⁰ PEREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario Parte General, Octava Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998, páginas 116 y 117.

Como vemos, la Constitución establecía con claridad las funciones que le correspondían al Gobierno Central, en las cuales se expresaba que eran responsabilidad del mismo la provisión de agua potable y riego, saneamiento, fuerza eléctrica, telecomunicaciones, vialidad, facilidades portuarias y otros de naturaleza similar¹¹, mientras que los gobiernos municipales y provinciales debían regirse a las funciones que la ley le asigne para ejecutar poder determinar cuales son sus atribuciones, aunque como quedó establecido en los artículos 233 y 234 de la Constitución del Ecuador del año 1998, existían ciertas competencias como la vialidad que aparecían duplicadas o superpuestas entre los diversos niveles de gobierno existentes, lo cual evidentemente se traducía en una dificultad en poder determinar cuando uno de estos gobiernos podía ejercer su potestad tributaria¹².

En virtud de la superposición de funciones mencionada y la poca claridad al respecto que nos presentaba el texto constitucional, es que podemos señalar que si bien los gobiernos seccionales autónomos gozaban de poder tributario para poder crear tasas y contribuciones especiales de mejora, éstos, dadas las dificultades en cuanto a la asignación y distribución de competencias que presentaba el texto constitucional, resultaba necesario el establecimiento de una ley que regule y asigne las competencias respectivas a los mismos con el fin de evitar una duplicación de funciones entre diversos niveles de gobierno y por ende inclusive poder evitar una posible doble tributación¹³ como consecuencia de esta duplicidad de funciones y competencias. Es así que para el efecto se expidieron leyes como la Ley Orgánica de

¹¹ Artículo 249 Constitución Política del Ecuador 1998.

¹² Por otro lado, el artículo 226 señalaba que las competencias correspondientes al Gobierno Central podían descentralizarse, con excepción de la defensa y seguridad nacional, dirección de la política exterior y relaciones internacionales y la política tributaria y económica y la de endeudamiento externo. Dicha norma también haciendo énfasis en la descentralización, señalaba que la misma era obligatoria cuando una entidad seccional la solicite y tenga capacidad operativa para asumirla, además que no podía haber transferencia de competencias sin recursos así como tampoco la transferencia de recursos sin competencias.

¹³ Para Giuliani Fonrouge, existe doble o múltiple imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario. GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Volumen I, Ediciones DEPALMA, Segunda Edición, Buenos Aires, 1973, pág. 324.

Régimen Municipal¹⁴ y en la Ley de Régimen Provincial¹⁵ que establecían las competencias de los diversos gobiernos autónomos seccionales y en las mismas se autorizaban expresamente cuales eran las tasas y las contribuciones especiales que estos organismos descentralizados estaban facultados para crear.¹⁶

¹⁴ Ley Orgánica de Régimen Municipal, Codificación publicada en el Suplemento del R.O. 159 del 5 de Diciembre del 2005 y derogada por la Ley s/n publicada en el Suplemento del R.O. 303 del 19 de octubre de 2010.

¹⁵ Ley de Régimen Provincial, Codificación publicada en el Registro Oficial 288 de fecha 20 de marzo de 2001 y derogada por la ley s/n publicada en el suplemento del R.O. 303 del 19 de octubre de 2010.

¹⁶ El artículo 398 de la Ley de Régimen Municipal señalaba los servicios sobre los cuales se podrían cobrar tasas:

“Art. 398.- Podrán cobrarse tasas sobre los siguientes servicios:

- a) Aferición de pesas y medidas;*
- b) Aprobación de planos e inspección de construcciones;*
- c) Rastro;*
- d) Agua potable;*
- e) Luz y fuerza eléctrica;*
- f) Matrículas y pensiones escolares;*
- g) Recolección de basura y aseo público;*
- h) Control de alimentos;*
- i) Habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales;*
- j) Servicios administrativos;*
- k) Alcantarillado y canalización; y,*
- l) Otros servicios de naturaleza semejante a los antes mencionados.”*

De igual forma, el artículo 7 de la Ley de Régimen Provincial, establece las funciones y atribuciones del Consejo Provincial, entre las cuales se destacan y sobre los cuales se puede crear tasas:

“Art. 7.- Corresponde a los Consejos Provinciales:

- c) Realizar obras públicas de carácter provincial e interprovincial;*
- e) Procurar el cabal cumplimiento y ejercicio de los servicios y de las obras públicas que se realicen en la provincia;*
- f) Orientar las aspiraciones provinciales relacionadas con el desenvolvimiento económico, promoviendo la explotación y fomento de las fuentes de producción agrícola, pecuaria, industrial y minera, para lo cual acordará los planes correspondientes, encuadrándolos dentro del Plan General de Desarrollo;*
- g) Fomentar la educación mediante la creación de escuelas, institutos técnicos, estaciones experimentales y de otros centros similares, de acuerdo con la ley;*
- g-1) Planificar, ejecutar, coordinar y evaluar, en el sector rural, programas sociales para la atención a niños de la calle, jóvenes, nutrición infantil, mujeres embarazadas, personas, con discapacidad, de la tercera edad, prevención y atención a la violencia doméstica.*

De lo dicho, se desprende y se podía entender que cuando el artículo 257 del texto constitucional se refería a que las tasas y contribuciones especiales *se crearán y regularán de acuerdo con la ley*, se hacía referencia a que estos tributos debían sujetarse a una norma de rango legal en su aspecto formal como en su aspecto material, en el primer caso, en su forma de creación, enmarcados dentro del trámite establecido en la ley para su formación y sobre el segundo caso, en que estos órganos descentralizados, necesitan de una ley que establezca con claridad sus competencias, para que de ahí estos tengan la facultad de crear este tipo de tributos con base en sus atribuciones que se contemplen en la misma; es decir era necesaria una ley que regule el procedimiento de su creación como una ley autorizante, lo cual como vamos a ver más adelante parece haberse superado con la Constitución promulgada el año 2008.

Es así que en este sentido concordamos con lo señalado por el doctor José Vicente Troya, quien señala que el principio de legalidad en el Ecuador ha sido dulcificado, toda vez que ya no existe tributo sin ley, sino que en el Ecuador no existe impuesto sin ley¹⁷, ya que como quedó indicado se podía crear, modificar o suprimir tributos en el ámbito de sus competencias a través del respectivo órgano competente¹⁸, de los diversos gobiernos seccionales autónomos a través de ordenanzas tributarias que únicamente contaba con una autorización legal para poder ser emitidas, cuestión que al parecer queda también superada en el nuevo texto constitucional como lo explicaremos.

Para concluir este punto, mencionaremos únicamente que los artículos 231 y 232 del texto constitucional del año 1998, establecían que los gobiernos autónomos seccionales generarán

h) Atender y vigilar el estado sanitario de la provincia y propender a su mejoramiento, a través de una acción conjunta con los organismos estatales, con los concejos municipales, y con las juntas parroquiales de su jurisdicción;

i) Fomentar el turismo;

j) Vigilar que las rentas asignadas para las obras públicas provinciales se inviertan oportuna y correctamente.”

¹⁷ TROYA JARAMILLO, José Vicente, El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano, Quito, Julio 1998.

¹⁸ Art. 257 de la Constitución Política del Ecuador de 1998

sus propios recursos a través de sus ordenanzas respectivas¹⁹, utilizando para ese fin su potestad de crear tasas y contribuciones especiales de mejoras, aparte de ser beneficiarios de los recursos que les debían ser transferidos a través del Presupuesto General del Estado.

También es importante mencionar lo señalado por el doctor Miguel Ángel Bossano sobre la situación que se presentaba en nuestro anterior texto constitucional. Al respecto, el mimo señala que:

“Definitivamente se produjo una atenuación del principio de legalidad con el objetivo de profundizar o fortalecer el proceso de descentralización en el Ecuador dotándoles a los entes seccionales de competencias que les permitan prestar servicios y ejecutar obras para mejorar la calidad de vida y el bienestar de la población a cambio de lo cual podían recaudar tasas y contribuciones especiales de mejoras. Sin embargo en la realidad estos entes seccionales, salvo puntuales excepciones, no lograron insertarse en estos procesos de mejoramiento para la prestación de servicios y obras de calidad”²⁰

¹⁹ *“Art. 231.- Los gobiernos seccionales autónomos generarán sus propios recursos financieros y participarán de las rentas del Estado, de conformidad con los principios de solidaridad y equidad. Los recursos que correspondan al régimen seccional autónomo dentro del Presupuesto General del Estado, se asignarán y distribuirán de conformidad con la ley. La asignación y distribución se regirán por los siguientes criterios: número de habitantes, necesidades básicas insatisfechas, capacidad contributiva, logros en el mejoramiento de los niveles de vida y eficiencia administrativa.*

La entrega de recursos a los organismos del régimen seccional autónomo deberá ser predecible, directa, oportuna y automática. Estará bajo la responsabilidad del ministro del ramo, y se hará efectiva mediante la transferencia de las cuentas del tesoro nacional a las cuentas de las entidades correspondientes.

La proforma anual del presupuesto general del Estado determinará obligatoriamente el incremento de las rentas de estos organismos, en la misma proporción que su incremento global.

Art. 232.- *Los recursos para el funcionamiento de los organismos del gobierno seccional autónomo estarán conformados por:*

- 1. Las rentas generadas por ordenanzas propias.*
- 2. Las transferencias y participaciones que les corresponden. Estas asignaciones a los organismos del régimen seccional autónomo no podrán ser inferiores al quince por ciento de los ingresos corrientes totales del presupuesto del gobierno central.*
- 3. Los recursos que perciben y los que les asigne la ley.*
- 4. Los recursos que reciban en virtud de la transferencia de competencias.*
- 5. Se prohíbe toda asignación discrecional, salvo casos de catástrofe.”*

²⁰ Bossano Rivadeneira Miguel Ángel, Hacia la Construcción de un Nuevo Municipalismo, Gaceta Municipal Segunda Época, Municipio de Quito, Imprenta Municipal, Quito, pág. 25

1.3.- Los nuevos objetivos constitucionales

1.3.1.- La Planificación y la Inversión Pública

Una vez realizado el análisis de lo que establecía nuestra anterior norma constitucional resulta necesario el comparar el por qué se buscó una evolución en la materia; y al parecer ya se han superado varios de los problemas que encontrábamos en el texto anterior.

Es así que el artículo 1 de la Carta Política mantiene el concepto de descentralización que el Ecuador ya ha venido buscando hace varios años, intentando a su vez fortalecer el mismo, estableciendo parámetros claros para su correcta aplicación. Recogiendo lo dicho, citamos el artículo 1 de la Carta Política el cual señala que el Ecuador es un estado unitario en el cual se gobierna de manera descentralizada. Dicho artículo señala textualmente:

“Art. 1.- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.”

La misma carta política, contiene varias disposiciones relativas a como se ejerce esta forma de gobierno, ésta en su artículo 238, menciona cinco niveles de gobierno a más del gobierno central, indicando que constituyen gobiernos autónomos descentralizados 1) las juntas parroquiales rurales, 2) los concejos municipales, 3) los concejos metropolitanos, 4) los consejos provinciales y 5) los consejos regionales, división política que es ratificada por el artículo 10 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización.²¹

²¹ El artículo 10 del COOTAD señala: ***“Art. 10.- Niveles de organización territorial.- El Estado ecuatoriano se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales.***

En el marco de esta organización territorial, por razones de conservación ambiental, étnico culturales o de población, podrán constituirse regímenes especiales de gobierno: distritos metropolitanos, circunscripciones territoriales de pueblos y nacionalidades indígenas, afroecuatorianas y montubias y el consejo de gobierno de la provincia de Galápagos.”

Dicho artículo señala también que los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD'S) gozan de autonomía de tres tipos: 1) Política (cuentan con su propio ente de gobierno, el cual puede impulsar procesos y formas de desarrollo de acuerdo a sus características propias como territorio y permite el ejercicio de facultades ejecutivas y normativas sobre el ámbito de sus competencias además de la obligatoriedad de elegir a sus autoridades en sus circunscripciones); 2) Administrativa (entendida como toman sus propias decisiones en cuanto a la integración y organización de su administración); y, 3) Financiera (toman sus propias decisiones sobre el empleo y administración de los recursos que les pertenecen con las únicas limitaciones que establece la Constitución, así como la capacidad de generar los mismos y de recibir las asignaciones que por Constitución y ley les corresponden del Presupuesto General del Estado)²².

El COOTAD, tomando como principios los señalados en la Constitución, en su artículo 6 garantiza la autonomía de los GAD'S mencionada y señala expresamente:

“Art. 6.- Garantía de autonomía.- Ninguna función del Estado ni autoridad extraña podrá interferir en la autonomía política, administrativa y financiera propia de los gobiernos autónomos descentralizados, salvo lo prescrito por la Constitución y las leyes de la República.”

De lo dicho, vemos entonces que la Constitución, refuerza el concepto de descentralización que se venía recogiendo en el país desde la Carta Política de 1998, aquí se recogen varios conceptos que ya fueron desarrollados con anterioridad pero se clarifica los vacíos existentes y se fortalecen conceptos que podían resultar equívocos.

Se confiere facultad legislativa a los diversos órganos de los niveles de gobierno con excepción de la Juntas Parroquiales Rurales a quienes únicamente se les confiere facultades reglamentarias²³ en el ámbito de sus competencias. Sobre este punto, el artículo 7 del COOTAD menciona que los consejos regionales, provinciales, municipales y metropolitanos pueden dictar normas de carácter general a través de ordenanzas, acuerdos y resoluciones

²² Art. 5 Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización.

²³ Art. 240 Constitución de la República del Ecuador.

mientras que los gobiernos parroquiales rurales del acuerdo al artículo 8 de dicho cuerpo legal pueden dictar únicamente acuerdos, resoluciones y normas reglamentarias administrativas que no pueden contravenir la Constitución, las leyes, ni las normas dictadas por los consejos regionales y provinciales ni las de los concejos municipales y metropolitanos.

Siguiendo el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador sobre el orden jerárquico de las normas, encontramos que las ordenanzas regionales y metropolitanas se encuentran debajo de las leyes pero sobre las ordenanzas de los demás gobiernos Autónomos descentralizados y las éstas a su vez se encuentran en una jerarquía superior a los acuerdos y resoluciones, lo cual como se verá deberán obedecer el principio de competencia, sin embargo nos queda claro que la facultad de los gobiernos parroquiales rurales es únicamente de reglamentación y de gestión de sus competencias, es decir lo que conocemos únicamente como una facultad de reglamentación de las disposiciones jerárquicamente superiores existentes.

El artículo 240 de la Constitución, nos aclara este concepto e indica que los gobiernos regionales, provinciales, distritales y cantonales tiene facultades legislativas de acuerdo a sus competencias y en sus territorios, mientras que señala que las juntas parroquiales tienen facultades reglamentarias con lo cual queda claro que no gozan de las mismas facultades.

Se incorpora un eje importantísimo en relación al gasto público, el referente al contar obligatoriamente con una planificación²⁴ en todos los niveles de gobierno. El artículo 241 de la Constitución, señala que *la planificación será obligatoria en todos los gobiernos autónomos descentralizados* con el fin de garantizar el adecuado ordenamiento territorial y la cual debe encontrarse articulada con la planificación nacional y con la planificación de los demás niveles

²⁴Según Roberto Dromi, la planificación constituye no solo es una operación técnica, sino que es un proceso político, a través del cual se define prospectivamente lo que la sociedad quiere en el largo plazo, para proyectar el corto y mediano plazo. Es la herramienta de la acción gubernamental por la que se particularizan y puntualizan para cada sector las metas a alcanzar y los recursos a asignar. DROMI, Roberto, derecho Administrativo, Editorial Ciudad Argentina, Décima Edición, Buenos Aires, Pág 167.

de gobierno²⁵, evitando la duplicación y superposición de funciones y tratando de articular un sistema adecuado que permita los objetivos de equidad territorial y desarrollo establecidos en los fines de la política económica ya mencionados. El artículo 275 establece que *la planificación propiciará la equidad social y territorial, promoverá la concertación, y será participativa, descentralizada, desconcentrada y transparente*; existe con claridad una intención de empezar a ordenar el gasto público con el fin de que se pueda saber a que se destina los recursos obtenidos por los respectivos ingresos, es así que encontramos normas que limitan por el endeudamiento público, el cual se debe regir estrictamente a los objetivos indicados dentro de la planificación nacional y al cual se establecerán los respectivos controles.²⁶

El artículo 280 de la Constitución de la República establece la creación de un Plan Nacional de Desarrollo y señala que *este es el instrumento al que se sujetarán las políticas, programas y proyectos públicos; la programación y ejecución del presupuesto del Estado; y la inversión y la asignación de los recursos públicos*; y este es el mecanismo para *coordinar las competencias exclusivas entre el Estado Central y los gobiernos autónomos descentralizados*, es decir este se torna en el principal instrumento de planificación a nivel nacional al cual deben sujetarse todos los niveles de gobierno del país.

Recordemos que la planificación como instrumento de política económica se torna de gran importancia ya que de acuerdo a nuestro régimen constitucional anterior la misma resultaba opcional para los diversos niveles de gobierno existentes en ese entonces²⁷, pensamiento inconcebible teniendo en cuenta que se solicitaban recursos sin conocer en que iban a ser

²⁵ Art. 262 numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador.

²⁶ Art. 289 Constitución de la República del Ecuador.

²⁷ El artículo 255 de la Constitución Política del Ecuador del año 1998 señalaba: *“El sistema nacional de planificación estará a cargo de un organismo técnico dependiente de la Presidencia de la República, con la participación de los gobiernos seccionales autónomos y de las organizaciones sociales que determine la ley.”*

En los organismos del régimen seccional autónomo podrán establecerse departamentos de planificación responsables de los planes de desarrollo provincial o cantonal, en coordinación con el sistema nacional”.

destinados, lo que conllevaba nuevamente a no tener una adecuada responsabilidad en el gasto que se realizaba lo que como se dijo creaba en muchos casos una duplicación de funciones, lo cual además tornaba confuso la necesidad de búsqueda y creación de los ingresos e indudablemente resultaba en un desperdicio en muchos casos de los recursos públicos de cada organismo territorial.

Es importante también siguiendo con lo mencionado que ahora se hayan establecido reglas de sostenibilidad fiscal²⁸ tanto a nivel constitucional como legal; el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas señala en su artículo 5 que la sostenibilidad fiscal es:

“la capacidad fiscal de generación de ingresos, la ejecución de gastos, el manejo del financiamiento, incluido el endeudamiento, y la adecuada gestión de los activos, pasivos y patrimonios, de carácter público, que permitan garantizar la ejecución de las políticas públicas en el corto, mediano y largo plazos, de manera responsable y oportuna, salvaguardando los intereses de las presentes y futuras generaciones.

La planificación en todos los niveles de gobierno deberá guardar concordancia con criterios y lineamientos de sostenibilidad fiscal, conforme a lo dispuesto en el artículo 286 de la Constitución de la República.”

Es indiscutible entonces que lo que se buscó corregir en la constitución es lograr una relación entre la potestad para generar recursos y la priorización de su destino a áreas que se consideran más importantes para el desarrollo, por eso es que a través de la legislación se han generado varias normas que reglamentan los entes rectores y las formas en que debe darse la planificación en nuestro país. El Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas establece normas que determinan quien es el encargado de realizar la planificación en el área de sus competencias del gobierno central²⁹ y quienes deben obligatoriamente realizar la

²⁸ El artículo 286 de la Constitución de la República del Ecuador señala que las finanzas en todos los niveles de gobierno se conducirán de forma sostenible, responsable y transparente y procurarán la estabilidad económica...

²⁹ Artículo 10 Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

planificación en los distintos niveles de gobierno,³⁰ así como la perfecta enumeración y enunciación de su conformación y sus respectivas funciones.³¹

Nuestra legislación ha establecido ciertos instrumentos en los cuales debe basarse la planificación respectiva. El artículo 34 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas menciona al Plan Nacional de Desarrollo³², este se encuentra definido como “la máxima directriz política y administrativa para el diseño y aplicación de la política pública y todos los instrumentos”, y el mismo prevé y *articula la acción pública de corto y mediano plazo con una visión de largo plazo*³³, al mismo tiempo que establece las instituciones que deben sujetarse al mismo de manera obligatoria.³⁴ De igual forma para los gobiernos autónomos descentralizados se establecen como instrumentos de planificación los denominados Planes de Desarrollo³⁵, en los cuales los diferentes Gobiernos Autónomos Descentralizados formulan sus directrices sobre las cuales se planifica el desarrollo en el territorio; de igual forma aparecen como instrumentos de política pública los planes de ordenamiento territorial que tienen como objetivo principal el:

“ordenar, compatibilizar y armonizar las decisiones estratégicas de desarrollo respecto de los asentamientos humanos, las actividades económico-productivas y el manejo de los recursos naturales en función de las cualidades territoriales, a través de la definición de li

³⁰ Art. 12 Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

³¹ Art. 28 y 29 Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

³² Constitución Art. 280.

³³ Artículo 34 Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

³⁴ El artículo 34 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas señala que se sujetan al Plan Nacional de Desarrollo las acciones, programas y proyectos públicos, el endeudamiento público, la cooperación internacional, la programación, formulación, aprobación y ejecución del Presupuesto General del Estado y los presupuestos de la banca pública, las empresas públicas de nivel nacional y la seguridad social.

³⁵ El artículo 41 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas señala que: “*Los planes de desarrollo son las directrices principales de los gobiernos autónomos descentralizados respecto de las decisiones estratégicas de desarrollo en el territorio. Estos tendrán una visión de largo plazo, y serán implementados a través del ejercicio de sus competencias asignadas por la Constitución de la República y las Leyes, así como de aquellas que se les transfieran como resultado del proceso de descentralización.*”

neamientos para la materialización del modelo territorial de largo plazo, establecido por el nivel de gobierno respectivo.”

Es decir a través de los mismos se busca articular las políticas públicas de manera sostenible, logrando aprovechar al máximo las cualidades de cada territorio para lograr su desarrollo a mediano y largo plazo.

Como parte del presente análisis, es necesario hacer mención de la incorporación constitucional y legal de la inversión pública que se realiza a partir de la promulgación de la Constitución de la República del año 2008, vista como *el conjunto de egresos y/o transacciones que se realizan con recursos públicos para mantener o incrementar la riqueza y capacidades sociales del Estado, con la finalidad de cumplir con los objetivos de la planificación*³⁶, es decir es un instrumento que sirve para cumplir con los objetivos de la los diversos programas de planificación elaborados con la finalidad de fomentar la riqueza dentro del territorio en que se realiza y de esa forma lograr su desarrollo.

El instrumento en el que se expresan financieramente los instrumentos de la política económica en todos los niveles de gobierno, en el cual se refleja numéricamente los objetivos de la planificación y la manera en la que se ejecuta la inversión pública es el presupuesto general del estado y los presupuestos de los diversos Gobiernos Autónomos Descentralizados; en el mismo se reflejan monetariamente todos los ingresos y egresos de los diversos niveles de gobierno y en el que constan y se reflejan con detalle los ingresos y egresos de un gobierno o entidad con detalle en el caso de los ingresos de su fuente de financiamiento. Según la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas es *el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos de todas las entidades que constituyen las diferentes funciones del Estado*³⁷, los mismos cuerpos legales señalan que los ingresos y egresos pertenecientes a los demás Gobiernos Autónomos Descentralizados, a la Seguridad Social y a la banca pública no formarán parte del presupuesto

³⁶ Artículo 55 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

³⁷ Artículo 292 de la Constitución de la República del Ecuador y 77 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas

general del Estado toda vez que los mismos cuentan con sus presupuestos propios que como quedó mencionado deben adecuarse a la fase previa de planificación respectiva.

En virtud de lo que se ha señalado, es que la Constitución, establece la existencia de una programación cuatrianual en el cual se expresen de manera sostenida la expresión de la evolución de los ingresos y egresos del país y en el cual se reflejen los resultados de la aplicación adecuada de la planificación.

Los conceptos señalados anteriormente, guardan una estrecha relación con la organización territorial planteada en la constitución y con el régimen tributario descentralizado. En primer punto podemos ver que ahora todos los niveles de gobierno deben tener muy en cuenta el campo de las finanzas públicas, al ser obligatorio que todos los gobiernos autónomos descentralizados realicen su planificación y por ende guíen en sus proyectos en concordancia con lo establecido en el plan nacional de desarrollo.

Por otro lado, la Constitución de la República del Ecuador de 2008, dentro del Capítulo Cuarto, referente a la Soberanía Económica, establece como objetivo principal del mismo el otorgar las condiciones necesarias que posibiliten el buen vivir. Para cumplir con este objetivo, según la misma constitución, se cuenta entre otras con la herramienta de la política fiscal, la cual dado el nivel de distribución de competencias establecidas en la Constitución, debe observarse en todos los niveles de gobierno establecidos por la misma y que gocen de poder tributario.

De estos apartados, podemos colegir como primer punto que corresponde al ejecutivo la planificación, establecimiento y ejecución de diversas políticas con el fin de lograr el objetivo del buen vivir de los habitantes del estado. Es decir, la constitución deja en claro que en primer lugar el gobierno central, es el encargado de satisfacer las principales necesidades públicas de los habitantes.

De conformidad con lo dicho, el gobierno central, goza de un presupuesto proveniente de diversas fuentes, los cuales deben ser utilizados de acuerdo con ciertos criterios establecidos previamente y de conformidad con lo señalado en el Plan Nacional del Buen Vivir. En este

aspecto, la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 298, establece ciertos gastos que deben realizarse obligatoriamente a favor de ciertos sectores los cuales por no estar sujetos al órgano planificador se los denomina como preasignaciones; es así que dicho artículo establece preasignaciones obligatorias de manera automática a los sectores de salud, a los gobiernos autónomos descentralizados, a la educación, a la educación superior y a la investigación, ciencia y tecnología. La Constitución también prohíbe crear otras preasignaciones con la finalidad de fortalecer estos sectores que necesitan una inversión mínima por parte del Estado para fomentar su desarrollo.

Para realizar estos propósitos, el estado debe contar con una etapa de planificación; la misma entendida *como la coordinación de la actividad financiera y económica del estado, mediante la preparación y ejecución de un plan económico, que es esencial para la realización de aquellas finalidades*³⁸. En este sentido es fundamental que el gobierno central realice una planificación adecuada para cumplir con los enunciados y mandatos constitucionales.

En este punto, con la expedición el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas³⁹, se han establecido los lineamientos en materia de finanzas públicas que deben seguir todas las instituciones públicas, así como el gobierno central y los gobiernos autónomos descentralizados que tienen su normativa en materia de finanzas establecidas en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización. El primero entre varias disposiciones que contiene al respecto establece que la planificación nacional es competencia del gobierno central y que el mismo se ejerce a partir del Plan nacional de Desarrollo. Esta planificación del gobierno central comprende entre otras la de los sectores privativos y de los sectores estratégicos⁴⁰, sin perjuicio de la planificación que realizan los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

En dicho instrumento se crea también el Consejo Nacional de Planificación quien es el organismo encargado de conocer y aprobar el Plan Nacional de Desarrollo como parte del

³⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, La Ley, Novena Edición, Buenos Aires, 2004.

³⁹ Registro Oficial #306 de 22 de octubre de 2010.

⁴⁰ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, Artículo 10.

Sistema Nacional de Desarrollo. Este sistema cuenta con instrumentos como la información, la cual tendrá el carácter de pública y oficial⁴¹. El artículo 34 establece que el Plan Nacional de Desarrollo es la máxima directriz política para el diseño y aplicación de la política pública, además de establecer que su observancia es obligatoria. Dicho artículo señala también que el Presupuesto general del Estado se debe sujetar al Plan nacional de desarrollo.

Como parte de la planificación, la Constitución, como el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, establecen que cada año se debe elaborar una programación presupuestaria cuatrianual, la cual debe ser aprobada por la Asamblea Nacional y que servirá como mecanismo de planificación. Es necesario aclarar que dentro de esta planificación, la normativa actual establece que se deben priorizar los proyectos y programas de inversión establecidos por la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo.⁴²

Una vez establecido las relaciones de los términos definidos con el gobierno central, es necesario hablar de los demás niveles de gobierno establecidos en la Constitución.

Como primer punto hay que señalar que al tener varias competencias exclusivas, y al ser los organismos que a su vez pueden satisfacer una mayor cantidad de necesidades dada la mayor cercanía con sus habitantes, los mismos son los encargados de generar políticas que garanticen el desarrollo de sus territorios. Para esto los mismos deben realizar una planificación y utilizar los recursos que les han sido asignados por el gobierno central y aquellos que han sido generados directamente de sus competencias.

Una vez que hemos escrito acerca de la importancia de que en todos los niveles de gobierno exista una planificación adecuada con el fin de poder gestionar de la mejor manera los recursos que cada nivel de gobierno y cada institución tiene, siempre enfocados en tratar de satisfacer la mayor cantidad de necesidades de los habitantes de dicho territorio; por otra parte resulta importante el que exista un establecimiento de políticas de finanzas públicas claras para poder determinar con claridad en que se prioriza la política pública y en que se gastan principalmente los recursos obtenidos; a esto es lo que según el profesor César García Novoa

⁴¹ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas artículo 30.

⁴² Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, Artículo 60.

ha denominado como el principio de legalidad financiera⁴³, quien citando a YEBRA MARTUL-ORTEGA señala que “se considera un logro del moderno Estado de Derecho el que los miembros de ese Estado, sus ciudadanos, puedan determinar por medio de sus representantes qué se va a gastar y con qué se van a cubrir esos gastos”, esta determinación se la realiza según García Novoa necesariamente a través de una norma que tenga al menos un rango legal y nos da un salto cualitativo al principio de legalidad tal y como se lo conoce tradicionalmente según el cual cualquier tipo de imposición que genere ingresos para el Estado debe sustentarse en la voluntad de sus representantes al referirse que los gastos deben encontrarse regulados ya que “a través de su autorización, permite valorar la procedencia y oportunidad de los ingresos”⁴⁴ lo que como quedó expuesto cobra mucha importancia ya que es mediante los instrumentos señalados es que los representados saben el destino de los recursos que les han sido extraídos.⁴⁵

Una vez que se ha mencionado el principio de legalidad financiera, es necesario el señalar como el mismo se encuentra presente en nuestra legislación y como este se adecua a la realidad de nuestro país. En primer lugar vemos que la primera expresión de este principio es la existencia de lo que en la legislación se denomina como “presupuestos participativos”⁴⁶, los cuales garantizan la inclusión de la ciudadanía en la elaboración de planes y en la formulación de proyectos que vayan a afectar a la sociedad de un gobierno determinado, este a su vez, se constituye en la principal garantía de los ciudadanos de poder incluirse en las decisiones que se tomen en los territorios a los cuales pertenecen y su vez es la herramienta adecuada que cierra el círculo del principio de legalidad financiera toda vez que justifica los tributos y las

⁴³ GARCÍA NOVOA, César, El Concepto de Tributo, Tax Editor, Primera Edición, Lima-Perú, 2009 Pág.211

⁴⁴ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. en GARCÍA NOVOA, César, El Concepto de Tributo, Tax Editor, Primera Edición, Lima-Perú, 2009 Pág.210

⁴⁵ Ibid. Pág. 210

⁴⁶ El artículo 100 de la Constitución de la República del Ecuador establece la participación de los representantes de la sociedad para la elaboración de los presupuestos participativos de cada nivel de gobierno. El artículo 8 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas señala: “**Art. 8.- Presupuestos participativos en los niveles de gobierno.-** Cada nivel de gobierno definirá los procedimientos para la formulación de presupuestos participativos, de conformidad con la Ley, en el marco de sus competencias y prioridades definidas en los planes de desarrollo y de ordenamiento territorial.”

demás cargas económicas que deben soportar los contribuyentes al poder entender el destino de los mismos.

1.3.2.- Manejo de las Finanzas Públicas

Ahora bien, nuestra legislación recogiendo los principios señalados con anterioridad ha establecido ciertos mecanismos que garantizan una adecuada sostenibilidad fiscal en todos los niveles de gobierno; sobre este tema debemos considerar que en nuestro país se han establecido reglas de carácter financiero público que nos limitan el destino de los recursos obtenidos; es así que en la ley se hace una distinción de la clasificación de los ingresos y de los egresos; al respecto el artículo 78 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas divide a los ingresos en permanentes y no permanentes y define a los primeros como los “recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos públicos reciben de manera continua, periódica y previsible.” Indicando con total claridad que los mismos no pueden provenir de endeudamiento o enajenación o venta de activos. Dicho artículo define también a los ingresos no permanentes señalando que los mismos hacen referencia a “ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, reciben de manera temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria” aclarando también que los mismos pueden generar pérdida de riqueza nacional pudiendo provenir de la enajenación o venta de activos o a diferencia de los permanentes del endeudamiento público. Con posterioridad en el presente trabajo observaremos la importancia de estos conceptos para comprender el modelo que se adoptó en nuestra Constitución referente a las fuentes de financiamiento de los diversos niveles de gobierno existentes y como la creación o mejoramiento en la recaudación de los ingresos permanentes definitivamente influye en el desarrollo de una política pública.

Del lado de los egresos observamos que la ley los clasifica de la misma forma que los ingresos en permanentes y no permanentes y es así que el artículo 79 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas define a los primeros como aquellos “recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, efectúan con carácter operativo

que requieren repetición permanente y permiten la provisión continua de bienes y servicios públicos a la sociedad.” y a los segundos de acuerdo a lo señalado en el mismo artículo entendidos como aquellos que se efectúan con un carácter temporal para cumplir o satisfacer una situación extraordinaria o excepcional que no se repite en el tiempo. La norma señala que “los egresos no-permanentes pueden generar directamente acumulación de capital bruto o activos públicos o disminución de pasivos.”

Estas definiciones nos llevan a un concepto claro que se ha querido establecer en nuestra legislación con la finalidad de mantener un orden en las finanzas públicas de todos los niveles de gobierno, esto es el de que las finanzas públicas se manejen de manera sostenible guardando un patrón que exija que los formuladores de los presupuestos y los ejecutores de estos rijan sus actuaciones de una manera clara y previamente establecida para que los recursos que se destinen a la ejecución de la planificación y prioricen los sectores fundamentales de la economía. Al respecto, el artículo 286 de la Constitución de la República del Ecuador señala una regla fiscal según la cual los “egresos permanentes se financiarán únicamente con ingresos permanentes” y de igual forma, exaltando la gran importancia que la Constitución le otorgó a sectores fundamentales como la salud y educación que gozan de preasignaciones constitucionales directas debido a su influencia, es que el artículo constitucional mencionado permite una excepción en esta regla al determinar que “los egresos permanentes para salud, educación y justicia serán prioritarios y, de manera excepcional, podrán ser financiados con ingresos no permanentes” para que en el caso de que exista una recesión en la economía o en el caso de una contracción por cualquier motivo de los ingresos permanentes no se paralicen total o parcialmente estos sectores.

Recogiendo el precepto constitucional, vemos que el Código de Planificación y Finanzas Públicas denomina al mismo con el nombre de “regla fiscal”, la cual según el mismo cuerpo legal señala que esta sirve para conducir las finanzas públicas de una manera sostenible y responsable, es así que el artículo 81 del mismo señala:

Art. 81.- Regla fiscal.- Para garantizar la conducción de las finanzas públicas de manera sostenible, responsable, transparente y procurar la estabilidad económica; los egresos permanentes se financiarán única y exclusivamente con ingresos permanentes. No obstante los ingresos permanentes pueden también financiar egresos no permanentes.

Los egresos permanentes se podrán financiar con ingresos no permanentes en las situaciones excepcionales que prevé la Constitución de la República, para salud, educación y justicia; previa calificación de la situación excepcional, realizada por la Presidenta o el Presidente de la República.

Por regla general, los recursos que se generan son insuficientes para cubrir todas las necesidades de una sociedad, ante esto como una forma de priorizar los gastos y optimizar los recursos se establece la regla fiscal mencionada. Esto trae ciertos efectos que deben ser considerados y que revisten un análisis acerca de su aplicación. En primer lugar, esta regla permite contribuir a la estabilidad económica, ya que los gastos realizados deben seguir la evolución de los ingresos no pudiendo ser superiores a estos; a manera de ejemplo se puede realizar más gasto permanente en sectores que revisten importancia para el país siempre y cuando se obtengan mayores ingresos permanentes, los cuales como se ha visto se encuentran estructurados principalmente por tributos, es decir se aclara que es válido el querer gastar más siempre que se logre una fuente de financiamiento permanente ya que este gasto se encuentra limitado a la certeza de existencia de este tipo de ingresos ya que se prohíbe de manera expresa el financiar gasto permanente con ingresos no permanentes con la finalidad de que no se comprometa la economía de los diversos niveles de gobierno arriesgando los ingresos del futuro que se generen para el pago de la deuda pública provocada por un gasto de este momento, por lo que se podría determinar que lo que se busca es evitar un sobreendeudamiento que provoque que en el futuro se tengan que destinar recursos para el pago de deuda que pudiesen ser destinados para otros sectores de la economía.

La inclusión de la regla corrige el sesgo que existía en años anteriores mediante el cual se ligaba la evolución de los gastos con la de los ingresos corrientes,⁴⁷ que a criterio de Juan Carlos Echeverry “presionaba a gastar mucho en tiempos de expansión económica y poco en

⁴⁷ Echeverry Juan Carlos, <http://77m.portafolio.com7opinion7%C2%BF-que-una-regla-fiscal> tomado el 19 de noviembre de 2013.

tiempos de recesión”, y según el mismo autor, “se minimiza la necesidad de hacer ajustes fiscales, los cuales se hacen a costa de la inversión pública” con el costo potencial de restringir la expansión económica por la falta de provisión de bienes y servicios de infraestructura.⁴⁸

En resumen podemos decir que la aplicación de la regla fiscal en todos los niveles de gobierno, tiene como objetivo la estabilización de las finanzas públicas de un gobierno determinado limitando el gasto público hacia el destino de sectores considerados como prioritarios de acuerdo con la planificación y forzando a que se busque desde todos puntos de vista un mejoramiento en la recaudación tributaria originadora de ingresos permanentes para poder satisfacer una mayor demanda de servicios para la ciudadanía.

Por otro lado, como consecuencia de la regla fiscal señalada, la legislación añade un candado adicional al manejo de los recursos públicos, nuevamente con la finalidad de evitar el endeudamiento excesivo y el manejo adecuado de las finanzas. Es así que se establece un límite de endeudamiento que puede realizar el conjunto de entidades y organismos del sector público, el mismo que en ningún caso puede sobrepasar el 40% del Producto Interno Bruto (PIB) para el caso del gobierno central y para el caso de los gobiernos autónomos descentralizados, este porcentaje no puede ser superior al doscientos por ciento (200%) de la relación porcentual de cada año del total de su deuda pública y sus ingresos totales anuales sin considerar aquellos provenientes de financiamiento⁴⁹, límites totalmente considerables y racionales que limitan la obtención de recursos provenientes del endeudamiento y que guardan relación unos con otros toda vez que en el primer caso se toma como cifra el producto interno bruto que contiene toda la relación de lo generado en una economía nacional y el segundo caso haciendo relación con los ingresos que puede obtener un gobierno autónomo descentralizado.

Ahora bien a más del límite que encontramos en esta relación porcentual, encontramos que existe otra limitación para contraer un endeudamiento público, en este caso, vemos que tanto la Constitución de la República del Ecuador⁵⁰ así como el Código de Planificación y Finanzas

⁴⁸ *Ibíd.*

⁴⁹ Artículo 125 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

⁵⁰ El Artículo 290 de la Constitución en el numeral 3 establece que: “**Art. 290.-** *El endeudamiento público se sujetará a las siguientes regulaciones:*

Públicas limitan el destino del endeudamiento público para el financiamiento exclusivo de programas y proyectos de inversión para infraestructura o que tengan capacidad financiera de pago, es decir ahora se limita tanto a nivel constitucional como legal la contratación de todo tipo de endeudamiento así el mismo se encuentre por debajo de los límites máximos permitidos por las normas, haciendo más difícil la obtención de recursos públicos ya que tal como lo señala el numeral 1 del artículo 290 de la Constitución de la República se debe acudir al endeudamiento únicamente cuando los ingresos fiscales y los recursos provenientes de la cooperación internacional sean insuficientes.

1.4.- Modelos de Descentralización Fiscal

Como hemos visto, con la aplicación de normas que regulan las finanzas públicas en todos los niveles gobierno de nuestro país, toma mayor fuerza el determinar con total claridad cuáles son las fuentes de financiamiento con la que cuentan tanto el Gobierno Central como los Gobiernos Autónomos Descentralizados, toda vez que en nuestro país se ha creado una estructura política y territorial encaminada a la potencialización de los diversos territorios del mismo para que estos a través de su especialización en ciertas áreas y mediante el aprovechamiento total de los recursos con los que cuenta cada uno de estos puedan cubrir de una mejor manera las necesidades básicas insatisfechas que tienen.

Dentro de este aspecto al ser los tributos, la mayor fuente generadora de ingresos permanentes, con los cuales se puede tomar ciertas medidas económicas y realizar una mayor cantidad de gasto que satisfaga dichas necesidades, resulta indispensable el que cada nivel de gobierno sepa utilizar estos mecanismos de una manera adecuada y prolija que les permita autosustentarse y a la vez permitir el desarrollo económico de sus territorios, para lo cual se debe aplicar una política fiscal adecuada que tienda principalmente hacia la redistribución de

3. Con endeudamiento público se financiarán exclusivamente programas y proyectos de inversión para infraestructura, o que tengan capacidad financiera de pago. Sólo se podrá refinanciar deuda pública externa, siempre que las nuevas condiciones sean más beneficiosas para el Ecuador.”

la riqueza y el fomento y desarrollo de la industria lo cual permitirá lograr un equiparamiento en las condiciones de vida de los ciudadanos y una disminución de la brecha existente entre los sectores más pobres y los más ricos. Es claro que a todas luces la Constitución del Ecuador manda a que sea la política tributaria en todos los niveles de gobierno establecidos el eje fundamental de donde provengan los ingresos y a partir de los mismos se puedan cumplir con los fines del Plan Nacional de Desarrollo.

Dada la estructura de nuestro sistema, se vuelve indispensable el fijar los elementos y las formas como se financiarán los diversos niveles de gobierno para poder cumplir con sus competencias y así lograr que el modelo establecido tenga éxito, al este modelo mediante el cual las finanzas públicas abarcan varios niveles de gobierno en un estado es a lo que se ha denominado como descentralización fiscal⁵¹, tema sobre el cual abordaremos sobre su concepto, clases y tipos a continuación.

Según Edison Toro Calderón, citando a Amelí Torres Espinoza, la descentralización fiscal debe abordarse teniendo en cuenta 4 parámetros:

1. *Asignación de competencias a los diversos niveles de gobierno para que los mismos mejoren la calidad del gasto realizado y tengan responsabilidad sobre lo que gastan.*
2. *Identificación de fuentes de ingresos propios*
3. *Sistema de Transferencia de recursos nacionales a los demás niveles de gobierno y,*
4. *Capacidad de endeudamiento de los diversos niveles de gobierno.*⁵²

Sobre el primero y cuarto punto ya hemos hablado con anterioridad en el presente trabajo al tratar las reglas establecidas sobre la planificación nacional y seccional y sobre las reglas relativas a las finanzas públicas sobre la forma en que se deben gestionar los ingresos y los

⁵¹ TORO CALDERÓN, Edison, La Constitución Ecuatoriana de 2008 y el Régimen Tributario Municipal Ecuatoriano, Novenas Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Págs. 5 y 6.

⁵² *Ibíd*, pág.6

gastos, es así que nos detendremos a analizar los puntos 2 y 3 referentes a las formas de obtener financiamiento de los diversos niveles de gobierno.

Para introducirnos en el tema, es necesario el recordar nuevamente que conforme lo establece el artículo 1 de la Constitución de la República del Ecuador, nuestro país es un estado unitario que se gobierna de manera descentralizada, es decir desarrolla su actividad en diferentes niveles de gobierno y como ya hemos dicho esta descentralización incluye la denominada descentralización fiscal. Estos conceptos se han introducido en nuestro país a partir del año 1998, con la finalidad de mejorar la actuación de la administración pública con el fin de lograr una eficiencia en el mismo y de esa forma satisfacer de mejor forma las necesidades existentes.

Para el autor Fernando Oyervide Tello, la *“descentralización no solo implica una división de poder político desde el punto de vista funcional, sino, también, desde el territorial”*⁵³, y señala que esta división hace que coexistan varios gobiernos en un territorio con diversas capacidades de gestión y decisión entre las que se encuentra las finanzas públicas.⁵⁴

Según el autor este concepto, tiene algunas ventajas y desventajas, dentro de las principales ventajas encontramos que este concepto acerca a la administración al ciudadano y permite que este ejerza un control más directo sobre la misma⁵⁵, pudiendo participar en las instancias de planificación y control de la actuación de una mejor forma ya que el ciudadano se siente más involucrado con los problemas que lo aquejan y por ende con los que se siente más identificado. Como otra ventaja, encontramos que la descentralización fiscal permite “que las haciendas locales ofrezcan diferentes niveles de servicios y que los ciudadanos puedan elegir, trasladándose de un lugar a otro, que servicios desean”, es decir que existe como una ventaja un concepto fundamental para el desarrollo territorial que es el de la COMPETENCIA entre diferentes haciendas o localidades, lo que plantea que un ciudadano pueda elegir libremente el trasladarse de un territorio a otro con la finalidad de mejorar sus condiciones de vida o porque

⁵³ OYERVIDE TELLO, Fernando, La descentralización y la Política Fiscal en el Ecuador. Sus Resultados en el Ámbito Tributario, XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario Quito, diciembre de 2010, Pág. 3

⁵⁴ Ibíd.

⁵⁵ Ibíd, pág. 4

el otro territorio le puede representar una ventaja comparativa para el desarrollo de su actividad.

Lo interesante del concepto es que esta competencia no solo se da por razones de ubicación territorial o condiciones naturales de la localidad, los cuales evidentemente influyen al momento de decidir sobre la preferencia de uno u otro territorio, sino que se pueden utilizar incentivos de carácter tributario para beneficiar la proliferación de una actividad o para mejorar la prestación de un servicio del cual un ciudadano quiera ser beneficiario, esto en razón del aprovechamiento que cada nivel de gobierno pueda dar a sus recursos ya sean naturales o humanos para proyectar su territorio, así como la potencialización y utilización que se de a cada una de las competencias a ellos asignados.

En el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización (COOTAD), encontramos varias normas al respecto que facultan a los diversos GAD'S a crear o establecer incentivos con la finalidad de poder competir y hacer más atractivos sus territorios. Es así que a manera de ejemplo encontramos que el artículo 15 establece la creación de incentivos económicos y de otra índole por parte del gobierno central para que las provincias se integren en regiones, o lo establecido en el artículo 179 del mismo cuerpo legal mediante el cual los gobiernos regionales pueden fijar un monto adicional referido a los impuestos de todos los consumos especiales, vehículos y al precio de los combustibles o a lo referido en el artículo 498 para los concejos municipales o metropolitanos de reducir hasta un 50% los valores de los tributos que establece el Cootad para estimular diversas actividades productivas así como las deportivas, de turismo, de construcción, de beneficencia, industria o comercio.

Por otra parte dentro de las desventajas que nos plantea doctrinariamente el concepto es que los instrumentos de estabilización económica resultan más efectivos si se los realiza de una manera centralizada, así como las políticas de redistribución también resultan más efectivas si se las realiza desde el nivel de gobierno central,⁵⁶ lo cual parece que se intentó corregir en

⁵⁶ OYERVIDE TELLO, Fernando, La descentralización y la Política Fiscal en el Ecuador. Sus Resultados en el Ámbito Tributario, XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario Quito, diciembre de 2010, Págs. 4 y 5.

nuestro sistema al asignar como competencia exclusiva del gobierno central las políticas económicas, tributaria, aduanera, arancelaria, fiscal y monetaria, comercio exterior y endeudamiento.⁵⁷

En la doctrina, se plantea la existencia de Estados Federales, centralistas y mixtos⁵⁸, en referencia a la organización territorial existente en diversos países, en los centralistas, existe un solo nivel de gobierno con poder de decisión, mientras que en los otros coexisten varios niveles de gobierno con diferentes grados de autonomía.

Según Oyervide, en los estados federales, se reparten las competencias entre diversos niveles y en los estados mixtos se rigen por las características de cada uno ellos por lo que se acercan más a los modelos federales o centralistas dependiendo de las leyes que se hayan establecido y de acuerdo a la repartición de funciones que se encuentren repartidas.⁵⁹ Según el mismo autor, del detalle de las características expuestas, se pueden establecer 3 modelos distintos: los modelos “centralistas con un solo nivel de Hacienda Pública, por ejemplo Francia, el modelo federal, en los que coexisten varios niveles de hacienda o varias haciendas: la de la federación y la de los Estados federados. Por ejemplo, Alemania, y los modelos mixtos, una combinación entre los dos anteriores. Por ejemplo, Italia.”

Como vemos en los niveles de gobierno federales y los mixtos en los cuales existe un gran nivel de descentralización, resulta importante la asignación de ciertas competencias fundamentales a los diversos niveles de hacienda en un mayor o menor grado con la finalidad que los mismos sean capaces de cumplir con sus fines. Adicionalmente para el cumplimiento de sus fines, es necesario que estos niveles de gobierno tengan la capacidad de obtener recursos, para lo cual se les debe conferir atribuciones en materia tributaria para la formación de tributos, así como la posibilidad de que estos órganos o entidades sean capaces de

⁵⁷ Artículo 265 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador.

⁵⁸ OYERVIDE TELLO, Fernando, La descentralización y la Política Fiscal en el Ecuador. Sus Resultados en el Ámbito Tributario, XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario Quito, diciembre de 2010, Pág. 6

⁵⁹ *Ibíd.* Pág. 6

gestionar⁶⁰ los mismos para lograr una adecuada recaudación tributaria que garantice su correcto funcionamiento.

Según el artículo 105 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización,

“la descentralización de la gestión del Estado consiste en la transferencia obligatoria, progresiva y definitiva de competencias con los respectivos talentos humanos y recursos financieros, materiales tecnológicos, desde el gobierno central hacia los gobiernos autónomos descentralizados.”

Este concepto implica que los diversos entes u organismos descentralizados sean capaces de decidir mediante sus propias leyes, el destino de sus recursos bajo su responsabilidad sin intervención de otro nivel de gobierno, así como de administrar sus ingresos propios que se generen de las diversas fuentes.⁶¹

Este modelo de descentralización, debe ir indudablemente acompañado del otorgamiento de una potestad tributaria para los entes territoriales a los cuales se les ha asignado competencias con la finalidad de que los mismos busquen de diversas fuentes la obtención de recursos propios que les permitan tener una autonomía de gasto y una mejor ejecución de sus labores. Adicionalmente estos modelos deben tratar de mejorar la gestión tributaria que realizan para tratar de garantizar la suficiencia de los recursos que serán destinados a los diversos fines planteados. Entonces lo que debe buscarse al establecer este tipo de haciendas, es buscar el mayor grado de descentralización posible que sea autosustentable y que se base en la generación de ingresos propios que permita financiar los gastos que se necesiten para satisfacción de sus ciudadanos.

De esta forma además de volver autosustentables las finanzas de cada ente descentralizado, se logra que cada uno de estos territorios autónomos mejore su gestión administrativa ya que se

⁶⁰ El artículo 116 del COOTAD define la gestión como la capacidad para ejecutar, proveer, prestar, administrar y financiar servicios públicos.

Puede ejercerse concurrentemente entre varios niveles de gobierno, dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción territorial correspondiente, según el modelo de gestión de cada sector.

⁶¹ Artículo 5 COOTAD

ve en ella necesidad de recaudar para gastar, cumpliendo así los principios tributarios de suficiencia recaudatoria y eficacia administrativa previstos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, es esta financiación a través de tributos propios lo que resuelve el problema de los estados altamente centralizados en los cuales los diversos entes territoriales gastan sin la responsabilidad de recaudar⁶², a lo que se lo puede denominar como “corresponsabilidad fiscal”⁶³ en la cual como se ha dicho se da una importancia grande a la recaudación, toda vez que se depende de los recursos propios que se puedan obtener para el cumplimiento de las competencias asignadas.

Ahora veamos cuales son las formas tradicionales de financiamiento de los distintos niveles de jurisdicciones existentes: la primera es el financiamiento mediante subvenciones procedentes del gobierno central, la segunda es el financiamiento basado en la participación de los diferentes niveles de gobierno en los ingresos impositivos y la tercera es el financiamiento baso en la superposición de impuestos entre los diferentes niveles de gobierno.⁶⁴

La primera forma de financiamiento se da en aquellos países en donde el gobierno central es el encargado de la recaudación mayoritaria de ingresos, la cual posteriormente transfiere estos recursos a los diversos niveles de administraciones, en estos casos suele ocurrir que los diversos entes territoriales no gozan de potestad tributaria ya que los recursos les son entregados por el gobierno central, lo que nos lleva al problema de la falta de corresponsabilidad fiscal ya que los mismos gastan sin la necesidad de recaudar sus recursos, por ende la potestad tributaria recae mayoritariamente o únicamente en el gobierno central, lo que conlleva a una forma de descentralización que tiende más a un modelo centralista.⁶⁵

La segunda forma se da en aquellos casos en los cuales los diferentes niveles de gobierno participan de las mismas figuras impositivas mediante el establecimiento de alguna fórmula o de alguna relación porcentual. En estos casos la titularidad legislativa suele recaer en el

⁶² OYERVIDE TELLO, Fernando, La descentralización y la Política Fiscal en el Ecuador. Sus Resultados en el Ámbito Tributario, XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario Quito, diciembre de 2010, Pág. 10

⁶³ *Ibíd.*

⁶⁴ *Ibíd.*, página 9

⁶⁵ *Ibíd.*

gobierno central.⁶⁶ Es decir de la recaudación de un mismo tributo, participan los diversos niveles de gobierno a los cuales se les ha asignado por ley dichos recursos dependiendo del grado de recaudación que se ha dado en ese territorio determinado.

Por último encontramos el financiamiento basado en la superposición de tributos entre los diferentes gobiernos, el cual suele incluir una potestad legislativa y tributaria independiente de cada uno de los niveles de gobierno de manera que se pueden establecer diversas cargas tributarias utilizando las diversas fuentes.⁶⁷ En este tipo de modelos, es necesario llegar a establecer una coordinación entre los diversos niveles de gobierno existentes con el fin de evitar casos de doble tributación vertical entre los entes territoriales involucrados.

Este sistema también presenta la particularidad en la cual se le puede otorgar una amplia facultad tributaria a los diversos niveles de gobierno o la misma puede ser restringida al establecimiento de ciertos tributos, de todas formas también en muchos casos, puede operar un sistema mixto como el caso español en el cual las comunidades autónomas cuentan con recursos provenientes de impuestos cedidos total o parcialmente por el gobierno central, o sus propios impuestos tasas o contribuciones⁶⁸, siempre y cuando “no se invada el campo de acción de los impuestos estatales.”⁶⁹ con lo cual se evita como se mencionó con anterioridad la posibilidad de una doble tributación vertical que se da entre diversos niveles de gobierno.

⁶⁶ OYERVIDE TELLO, Fernando, La descentralización y la Política Fiscal en el Ecuador. Sus Resultados en el Ámbito Tributario, XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario Quito, diciembre de 2010, Pág. 9

⁶⁷ *Ibíd.* Pág. 10

⁶⁸ El artículo 157 de la Constitución española señala:

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

e) El producto de las operaciones de crédito.

⁶⁹ FERREIRO LAPATZA, Juan José. Curso de Derecho Tributario, Marcial Pons, 12 edición, Madrid, 1996.

Este tipo de potestad tributaria, encuentra también sus límites en los principios generales de la tributación y en el principio de territorialidad, ya que no se puede imponer un tributo fuera del territorio de un nivel de gobierno específico. Este principio también ha sido recogido por la Constitución española en su artículo 157 que indica:

“2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.”

Es importante también mencionar que en nuestra opinión, las transferencias de recursos por parte del gobierno central a los demás niveles de gobierno únicamente deberían darse para corregir ciertas desigualdades existentes entre los diversos territorios, es decir las mismas deberían funcionar como un mecanismo de política pública que viabilice el objetivo constitucional de redistribución de la riqueza.

Según Fernando Oyervide, estos fondos, en su concepto, tienden a:

“equiparar o igualar los distintos niveles de hacienda (verticalmente) y los distintos territorios (horizontalmente) para que, según la capacidad o necesidad de cada gobierno, éstos se conviertan en sujetos receptores o transmisores de recursos.”⁷⁰

Recogiendo este principio es que vemos como en el Ecuador, en el cual como veremos con posterioridad, se ha adoptado por un sistema en el cual las transferencias ocupan un nivel importante dentro del financiamiento de los diversos niveles de gobierno, pero que los mismos tratando de recoger el criterio del autor citado, se distribuyen en función de la cantidad de necesidades básicas insatisfechas (NBI), según lo cual se elabora una fórmula que considera el tamaño y la densidad de la población y el conjunto de necesidades básicas insatisfechas de cada territorios entre otros elementos de juicio para lograr una equiparación y una equipotencia entre las diversos gobiernos existentes.⁷¹

⁷⁰ OYERVIDE TELLO, Fernando, La descentralización y la Política Fiscal en el Ecuador. Sus Resultados en el Ámbito Tributario, XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario Quito, diciembre de 2010, Pág. 11

⁷¹ Revisar los artículos 193, 194 y 195 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización que contiene los parámetros a tomar en cuenta para la transferencia de recursos provenientes del Gobierno Central.

Dados estos elementos, consideramos que resultaría injusto que exista una asignación por parte del Gobierno Central en la cual se realice una distribución de los ingresos tributarios tomando únicamente en cuenta el tamaño o el número de los diferentes gobiernos autónomos descentralizados, así como de acuerdo al nivel de recaudación que se logre en cada uno de los mismos como ocurre en el caso colombiano en el cual se asignan los recursos por igual a todos los entes territoriales sin ningún criterio, lo cual generaría el fomento de la desigualdad territorial.

Por último, es nuestra opinión que con base a lo expuesto que para que funcione una descentralización fiscal de manera adecuada se debe aplicarse una gestión tributaria coherente que cumpla con los principios constitucionales de nuestro sistema jurídico y que permita obtener un financiamiento adecuado y suficiente que permita el pleno ejercicio de las competencias asignadas por la constitución. Por otra parte, es necesario que el financiamiento de los diversos niveles de gobierno sustenten sus ingresos en la recaudación de tributos propios ya que el basar su financiamiento a base de ingresos transferidos impide que los mismos logren efectivizar el principio de autonomía que consagra a Constitución y las leyes, además de no colaborar con el mejoramiento de la administración pública, volviéndola lenta y en muchos casos ineficiente.

CAPITULO II

2.1.- El Modelo de Descentralización Ecuatoriano

Ahora que hemos analizado los tipos de descentralización fiscal y las formas en las que los diversos niveles de gobierno pueden financiarse para cumplir con los objetivos de su planificación de acuerdo a sus competencias vamos a analizar el modelo que se ha implantado en nuestro país analizando la división política del Estado, sus fuentes y formas de financiamiento y las diversas competencias que tienen los distintos Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Como se analizó en el capítulo anterior, la Constitución del Ecuador en su artículo 1 señala que nuestro país es un estado unitario en el cual se gobierna de manera descentralizada, el artículo 238 de este cuerpo legal, garantiza la autonomía de los diversos Gobiernos Autónomos Descentralizados, señalando que constituyen los diversos GAD'S las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos los concejos metropolitanos y los concejos regionales, a estos según la ley, se les han asignado 3 tipos de funciones fundamentales que son la de legislación, normatividad y fiscalización; la de ejecución y administración y la de participación ciudadana y control social.⁷²

El artículo 242 de la Constitución, señala también que se pueden constituir regímenes especiales por razones de conservación ambiental, étnico-culturales o de población, mencionando también dicho artículo que los distritos metropolitanos autónomos, la provincia de Galápagos y las circunscripciones.

El artículo 248 de la Constitución reconoce también otras formas de organización territorial, es así que se mencionan a las comunidades, comunas, barrios, recintos y parroquias urbanas, a los cuales no se les asigna competencias directas en la Constitución, sino que se remite a la ley para definir sus funciones como unidades básicas de participación de los diversos Gobiernos Autónomos Descentralizados.

⁷² Artículo 29 COOTAD

Vemos entonces, que la Constitución reconoce más de diez formas de organización territorial, con la finalidad de permitir una efectiva participación ciudadana en la toma de decisiones de los diversos Gobiernos Autónomos Descentralizados⁷³, la Constitución y la Ley, reconocen también al régimen de mancomunidad con el fin de que a través de una asociación entre diversos GADS se pueda beneficiar a un determinado territorio y con la finalidad de mejorar la gestión de sus competencias.⁷⁴

⁷³ El artículo 302 del COOTAD, que regula trata sobre la participación ciudadana, establece lo siguiente:

“Art. 302.- Participación ciudadana.- La ciudadanía, en forma individual y colectiva, podrán participar de manera protagónica en la toma de decisiones, la planificación y gestión de los asuntos públicos y en el control social de las instituciones de los gobiernos autónomos descentralizados y de sus representantes, en un proceso permanente de construcción del poder ciudadano.

La participación se orientará por los principios de igualdad, autonomía, deliberación pública, respeto a la diferencia, control popular, solidaridad e interculturalidad.

Los gobiernos autónomos descentralizados reconocerán todas las formas de participación ciudadana, de carácter individual y colectivo, incluyendo aquellas que se generen en las unidades territoriales de base, barrios, comunidades, comunas, recintos y aquellas organizaciones propias de los pueblos y nacionalidades, en el marco de la Constitución y la ley.

Las autoridades ejecutivas y legislativas de los gobiernos autónomos descentralizados tendrán la obligación de establecer un sistema de rendición de cuentas a la ciudadanía conforme el mandato de la ley y de sus propias normativas.”

⁷⁴ El artículo 285 del COOTAD que trata sobre el régimen de mancomunidades establece:

“Art. 285.- Mancomunidades y consorcios.- Los gobiernos autónomos descentralizados regionales, provinciales, distritales, cantonales o parroquiales rurales y los de las circunscripciones territoriales indígenas, afroecuatorianas y montubias podrán formar mancomunidades entre sí, con la finalidad de mejorar la gestión de sus competencias y favorecer sus procesos de integración, en los términos establecidos en la Constitución y de conformidad con los procedimientos y requisitos establecidos en este Código.

Cuando el mancomunamiento se realice entre dos o más gobiernos autónomos descentralizados del mismo nivel de gobierno que no fueran contiguos o entre gobiernos autónomos descentralizados de distintos niveles se denominarán consorcios.

Las mancomunidades y consorcios que se constituyan podrán recibir financiamiento del presupuesto general del Estado para la obra o proyecto objeto del mancomunamiento, en función de la importancia de la obra o proyecto, previa aprobación por parte del gobierno central.”

En virtud que la Ley y la Constitución no le asignan competencias claras a estos tipos de organizaciones, centraremos nuestro estudio en los diversos niveles de gobierno existentes en el país sobre los cuales se han delimitado sus respectivas competencias.

2.1.1- Estructura Político-Administrativa del Ecuador

2.1.1.1- Nivel de Gobierno Central

El nivel de Gobierno Central, es aquel encargado de la toma de decisiones a nivel nacional y comprende todo el territorio del Estado, es decir su poder de decisión alcanza todo el Ecuador y a este se le atribuyen ciertas competencias privativas establecidas en el artículo 261 de la Constitución, entre las que se encuentran la defensa nacional, protección interna y orden público, relaciones internacionales, el control migratorio y registro de personas, la planificación nacional, la dirección de la política económica, tributaria, aduanera, arancelaria, fiscal, monetaria, comercio exterior, endeudamiento, educación, salud, seguridad social, vivienda, así como el manejo de las áreas las áreas naturales protegidas y recursos naturales, el manejo de los desastres naturales, el espectro radioeléctrico, el régimen de comunicaciones y telecomunicaciones, puertos y aeropuertos, el manejo de los recursos energéticos, minerales, hidrocarburos, hídricos, biodiversidad y recursos forestales, la administración de las empresas públicas nacionales y todas las competencias que resulten de la aplicación de convenios internacionales.

El Gobierno Central está dividido en varios poderes, en los que se encuentran la función legislativa, la función ejecutiva, la función judicial, la Función de Transparencia y Control Social y la Función Electoral,⁷⁵ los cuales tienen establecidas sus funciones dentro de la Constitución y sus diversas leyes.

De acuerdo al artículo 141 de la Constitución, el Presidente de la República es el jefe de estado y el jefe de gobierno, es así que sobre el ejercicio de sus funciones vemos varias

⁷⁵ Revisar artículos 118, 141, 167, 204 y 217 de la Constitución de la República del Ecuador.

disposiciones constitucionales en los cuales se le otorgan al presidente de la república, entre otras la iniciativa en materia impositiva⁷⁶, la elaboración de la proforma presupuestaria anual y de la programación cuatrianual⁷⁷, la presentación del informe de ejecución presupuestaria⁷⁸, así como el ejercicio de la formulación de la política monetaria, crediticia, cambiaria y financiera detallada en el artículo 303 y la ejecución de la política comercial así como la facultad dentro de la misma de la creación de aranceles.⁷⁹ Sobre la política tributaria y su análisis se tratará en los siguientes capítulos del presente trabajo.

2.1.1.2.- Nivel de Gobierno Regional

Dentro de la división territorial que se plantea en nuestro ordenamiento jurídico, encontramos a las regiones, este constituye un nivel de gobierno que se encuentra por debajo del Gobierno Central, las cuales fueron creadas como una oportunidad estratégica para el desarrollo del país, principalmente en la búsqueda de una equidad territorial. Estos Gobiernos, son personas de derecho público, con autonomía política, administrativa y financiera.⁸⁰

Tanto la Constitución como el COOTAD se constituyen en las fuentes de competencias exclusivas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Regionales.⁸¹

⁷⁶ Revisar Artículo 301 Constitución de la República del Ecuador.

⁷⁷ El artículo 294 de la Constitución de la República señala que: “*la Función Ejecutiva elaborará cada año la proforma presupuestaria anual y la programación presupuestaria cuatrianual. La Asamblea Nacional controlará que la proforma anual y la programación cuatrianual se adecuen a la Constitución, a la ley y al Plan Nacional de Desarrollo y en consecuencia, las aprobará u observará.*”

⁷⁸ El artículo 296 de la Constitución establece que “*La Función Ejecutiva presentará cada semestre a la Asamblea Nacional el informe sobre la ejecución presupuestaria. De igual manera los gobiernos autónomos descentralizados presentarán cada semestre informes a sus correspondientes órganos de fiscalización sobre la ejecución de los presupuestos. La ley establecerá las sanciones en caso de incumplimiento.*”

⁷⁹ El artículo 305 de la Constitución señala: “*Art. 305.- La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva.*”

⁸⁰ Artículo 30 COOTAD

⁸¹ Art. 262 de la Constitución y 32 del COOTAD.

A continuación se presenta un cuadro comparativo de las competencias exclusivas de las Regiones Autónomas:

Competencias según la Constitución	Competencias según el COOTAD
1. Planificar el desarrollo regional y formular los correspondientes planes de ordenamiento territorial, de manera articulada con la planificación nacional, provincial, cantonal y parroquial.	1. Planificar, con otras instituciones del sector público y actores de la sociedad, el desarrollo regional y formular los correspondientes planes de ordenamiento territorial, de manera articulada con la planificación nacional, provincial, cantonal y parroquial, en el marco de la interculturalidad y plurinacionalidad y el respeto a la diversidad;
2. Gestionar el ordenamiento de cuencas hidrográficas y propiciar la creación de consejos de cuenca, de acuerdo con la ley.	2. Gestionar el ordenamiento de cuencas hidrográficas y propiciar la creación de consejos de cuencas hidrográficas, de acuerdo con la ley;
3. Planificar, regular y controlar el tránsito y el transporte regional y el cantonal en tanto no lo asuman las municipalidades.	3. Planificar, regular y controlar el tránsito y el transporte terrestre regional y cantonal en tanto no lo asuman las municipalidades;
4. Planificar, construir y mantener el sistema vial de ámbito regional.	4. Planificar, construir y mantener el sistema vial de ámbito regional;
5. Otorgar personalidad jurídica, registrar y controlar las organizaciones sociales de carácter regional.	5. Otorgar personalidad jurídica, registrar y controlar a las organizaciones sociales de carácter regional;
6. Determinar las políticas de investigación e innovación del conocimiento, desarrollo y transferencia de tecnologías, necesarias para el desarrollo regional, en el marco de la planificación nacional.	6. Determinar las políticas de investigación e innovación del conocimiento, desarrollo y transferencia de tecnologías necesarias para el desarrollo regional, en el marco de la planificación nacional;

7. Fomentar las actividades productivas regionales.	7. Fomentar las actividades productivas regionales;
8. Fomentar la seguridad alimentaria regional.	8. Fomentar la seguridad alimentaria regional; e,
9. Gestionar la cooperación internacional para el cumplimiento de sus competencias.	9. Gestionar la cooperación internacional para el cumplimiento de sus competencias. ⁸²
10. En el ámbito de estas competencias exclusivas y en el uso de sus facultades, expedirá normas regionales. ⁸³	

Del cuadro anterior se desprende la identidad de competencias entre la Constitución y el COOTAD, con la salvedad de que la primera contempla expresamente la competencia – facultad de expedir normas de carácter regional, lo cual representa una omisión en el texto de la ley, ya que como ha quedado indicado con anterioridad, todos los Gobiernos Autónomos Descentralizados gozan de potestad legislativa y normativa dentro de sus territorios. Resulta importante dentro de sus competencias, el que tengan la competencia para el desarrollo de tecnología, lo cual como quedó indicado ayudará a fomentar la productividad y la especialización de las diversas regiones de acuerdo a sus características y recursos propios.

Según la disposición transitoria décimo octava del COOTAD, hasta que se constituyan las regiones, el Gobierno Central mantendrá todas las competencias de las mismas o delegarlas a otros niveles de gobierno.

El texto legal, prevé también la posibilidad de que estos territorios se asocien con otros para la creación de mancomunidades que permitan su desarrollo y su efectiva gestión de sus

⁸² Artículo 32 COOTAD

⁸³ Artículo 262 Constitución de la República del Ecuador.

competencias conforme lo prevé la Constitución. De ahí su importancia estratégica en el ejercicio de sus competencias⁸⁴.

Desde el ámbito demográfico, y territorial cuando dos o más provincias con continuidad territorial, superficie regional mayor a veinte mil kilómetros cuadrados y un número de habitantes que en conjunto sea superior al cinco por ciento de la población nacional, están habilitadas para formar regiones autónomas. Para su conformación, resulta un requisito indispensable la existencia de un equilibrio interregional, afinidad histórica y cultural y que el territorio no supere el veinte por ciento de la totalidad del territorio nacional, limitando a no menos de 5 regiones en el caso que dentro de todo el país se conformen estos gobiernos autónomos. Se establece también la obligatoriedad de creación de incentivos para fomentar que las provincias se unan para la conformación de regiones.⁸⁵ Es evidente que la norma busca la integración provincial a través de la creación de incentivos por parte del Gobierno Central.

Sin lugar a dudas, el ejercicio de las competencias de las Regiones presentaría las siguientes dificultades:

- Son un nuevo nivel de Gobierno, cuyo impacto e influencia en el desarrollo se desconoce.
- Se desconoce la plausibilidad de un trabajo integrado con los Gobiernos de otros niveles, de los cuales podrían surgir conflictos de competencias.

La Constitución y la Ley prevén el mecanismo de conformación de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Regionales, dicha iniciativa le pertenece a los gobiernos provinciales quienes plantearán un proyecto de ley de regionalización y un estatuto autonómico. El primero debe ser enviado al Presidente de la República para la verificación del cumplimiento de todos los requisitos constitucionales y legales y para su posterior envío a la Asamblea Nacional quien deberá tramitarlo en un plazo no mayor de ciento veinte días, con la consecuencia de que si no

⁸⁴ Artículo 243 Constitución de la República del Ecuador.

⁸⁵ Artículo 244 de la Constitución de la República del Ecuador y artículo 15 COOTAD.

es aprobado o negado en ese plazo se entenderá aprobado; el mismo puede ser también archivado con la votación de las dos terceras partes de los miembros de la Asamblea Nacional. Por otra parte también se debe presentar el estatuto autonómico en el que se señalarán entre otros elementos las competencias de la región para que la Corte Constitucional en un plazo máximo de cuarenta y cinco días emita un dictamen de constitucionalidad al respecto. En caso de observar el proyecto de estatuto, el mismo será devuelto a los prefectos provinciales para que lo enmienden y lo vuelvan a enviar a la Corte Constitucional para que esta emita su resolución en el plazo máximo de diez días contados a partir que el estatuto vuelva a su conocimiento. Se establece también que en caso de que el dictamen constitucional resulta negativo se podrá volver a presentar otro estatuto reformado para el inicio del trámite respectivo.⁸⁶

Una vez que se cuente con el dictamen favorable de la Corte Constitucional del estatuto respectivo y con la aprobación del proyecto de ley se solicitará la convocatoria a consulta popular para la aprobación del estatuto regional el mismo que en caso de ser aprobado servirá de base para la convocatoria a elecciones para la elección de autoridades de la región. En todo gobierno regional existirá un Gobernador quien representará al ejecutivo, un vicegobernador quien será la segunda autoridad del ejecutivo y un consejo regional que actúa como el órgano legislativo de la misma.⁸⁷

⁸⁶ Revisar artículo 245 de la Constitución de la República del Ecuador y artículo 16 del COOTAD.

⁸⁷ El artículo 33 del COOTAD sobre el consejo regional señala: “Art. 33.- Consejo regional.- El consejo regional es el órgano de legislación y fiscalización del gobierno autónomo descentralizado regional. Estará integrado por el gobernador o gobernadora regional quien lo presidirá con voto dirimente, y por el número de consejeros o consejeras regionales que determine la ley de la materia electoral, de entre los cuales se elegirá un vicegobernador o vicegobernadora.” Por otra parte, los artículos 36 y 38 del COOTAD sobre los gobernadores y vicegobernadores establecen: “Art. 36.- Gobernador o gobernadora regional.- El gobernador o gobernadora regional es la primera autoridad del ejecutivo del gobierno autónomo descentralizado regional elegido por votación popular de acuerdo con los requisitos y regulaciones previstos en la ley de la materia electoral. Art. 38.- Vicegobernador o vicegobernadora.- El vicegobernador o vicegobernadora es la segunda autoridad del gobierno autónomo descentralizado regional, elegido por el consejo regional de entre sus miembros, sin que pierda su calidad y atribuciones de consejero o consejera regional. Reemplazará al gobernador o gobernadora en caso de ausencia y en los casos expresamente previstos en la ley.”

Hay que mencionar que la disposición transitoria primera, en su numeral noveno menciona que la creación de las regiones no podrá sobrepasar el plazo de 8 años desde la expedición del Código que regule la organización territorial. El COOTAD a su vez en la disposición transitoria tercera, que la solicitud de consulta popular debe ser presentada en un plazo máximo de 8 años, después del cual, si no han sido presentadas, se resolverá la situación de las provincias que no han cumplido con la Constitución y se enviará un proyecto de ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

Al respecto sobre el procedimiento de creación de las regiones, considero que existen algunos elementos de dicho procedimiento que no se encuentran claros y que no encuentran una plena justificación. Se puede advertir en primer lugar que no se establece ni en la Constitución ni en la ley un motivo alguno por el cual la Asamblea Nacional pueda archivar un proyecto de ley que cree una región; se puede entender que en aplicación del principio de reserva de ley contemplado en el artículo 133 numeral 3 necesariamente debe existir un proyecto de ley que cree la región, pero tal cual como se encuentra planteada la norma, el procedimiento legislativo se debería reducir a la verificación de los requisitos formales del proyecto toda vez que la Corte Constitucional a la par se encuentra revisando las constitucionalidad o no del proyecto de estatuto autonómico presentado, por lo que sería esta instancia la que debería verificar el apego de dicho estatuto a la norma constitucional. Al no especificarse un motivo por el cual puede archivarse el proyecto de ley respectivo podríamos caer en que por motivos políticos el proyecto pueda ser negado por más que el estatuto guarde conformidad con lo establecido en la Constitución.

Otro aspecto que no se encuentra claro es el referente a si el proyecto de ley puede ser objetado por el Presidente de la República de acuerdo al procedimiento legislativo establecido. En este caso, considero que dicho proyecto si puede ser objetado por el Presidente de la República, lo cual presenta el mismo problema señalado con anterioridad y dificulta desde el aspecto político la conformación de las regiones, desviando a todas luces el objeto de descentralización planteado. Es nuestra opinión que en estos casos debió buscarse una excepción al principio de reserva de ley y establecerse un procedimiento más expedito al

respecto, considerando que ya existe una instancia como la Corte Constitucional que realiza un análisis de la conformidad de las normas del estatuto con la Constitución.

Otro asunto a ser considerado, es el referente a que no se especifica dentro de la jerarquía de las normas⁸⁸ a los estatutos regionales, por lo que en caso de existir un conflicto entre normas, no se puede aplicar el principio de jerarquía normativa ya que se ha omitido su enunciación dentro del precepto constitucional, lo que puede resultar en disputas al momento de la creación de las regiones.

2.1.1.3.- Nivel de Gobierno Provincial

Al igual que los gobiernos regionales, los gobiernos provinciales forman parte de la división político territorial del país, constituyendo una unidad menor territorialmente, los mismos de acuerdo al artículo 40 del COOTAD, guardando conformidad con lo establecido en la Constitución se constituyen en personas jurídicas de derecho público y gozan de autonomía política, financiera y administrativa.

Comparemos el régimen de competencias exclusivas determinado por la Constitución como por el COOTAD de los gobiernos provinciales.

Competencias según la Constitución	Competencias según el COOTAD
1. Planificar el desarrollo provincial y formular los correspondientes planes de ordenamiento territorial, de manera articulada con la planificación nacional, regional, cantonal y parroquial.	a) Planificar, junto con otras instituciones del sector público y actores de la sociedad, el desarrollo provincial y formular los correspondientes planes de ordenamiento territorial, en el ámbito de sus competencias, de manera articulada con la planificación

⁸⁸ El artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador establece: “Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos”.

	nacional, regional, cantonal y parroquial, en el marco de la interculturalidad y plurinacionalidad y el respeto a la diversidad;
2. Planificar, construir y mantener el sistema vial de ámbito provincial, que no incluya las zonas urbanas.	b) Planificar, construir y mantener el sistema vial de ámbito provincial, que no incluya las zonas urbanas;
3. Ejecutar, en coordinación con el gobierno regional, obras en cuencas y micro cuencas.	c) Ejecutar, en coordinación con el gobierno regional y los demás gobiernos autónomos descentralizados, obras en cuencas y micro cuencas;
4. La gestión ambiental provincial.	d) La gestión ambiental provincial;
5. Planificar, construir, operar y mantener sistemas de riego.	e) Planificar, construir, operar y mantener sistemas de riego de acuerdo con la Constitución y la ley;
6. Fomentar la actividad agropecuaria. 7. Fomentar las actividades productivas provinciales.	f) Fomentar las actividades productivas provinciales, especialmente las agropecuarias; y,
8. Gestionar la cooperación internacional	g) Gestionar la cooperación internacional

para el cumplimiento de sus competencias. ⁸⁹	para el cumplimiento de sus competencias. ⁹⁰
---	---

Nuevamente, observamos que existe una identidad de competencias entre las señaladas a nivel constitucional como las señaladas en la ley de organización territorial existen en nuestro país. No deja de llamarnos la atención que este nivel de gobierno cuenta a nuestro entender con limitadísimas competencias lo que no permitiría un adecuado manejo de la gestión y la búsqueda de recursos propios generados a partir del ejercicio de sus competencias, las cuales al parecer se limitan a la gestión ambiental, a la vialidad y al fomento de la agricultura en la provincia a través de la gestión de programas de riego, siempre que el ejercicio de las mismas no choque con las competencias de los diversos niveles de gobierno, por lo que se debería revisar profundamente la verdadera necesidad de mantener este tipo de gobiernos.

Cada provincia cuenta con un prefecto⁹¹ y un viceprefecto⁹², elegidos por votación popular los cuales son encargados y responsables de la función ejecutiva de este nivel de gobierno además que cuentan con un órgano legislativo denominado consejo provincial, el cual está conformado por el prefecto quien lo preside, el viceprefecto, los alcaldes de todos los cantones que forman parte de la provincia, y por los representantes de quienes presidan las juntas parroquiales rurales⁹³, mediante este tipo de representación política, lo que se busca es tratar

⁸⁹ Artículo 263 de la Constitución de la República del Ecuador

⁹⁰ Artículo 42 COOTAD

⁹¹ El artículo 49 del COOTAD, establece: “Art. 49.- *Prefecto o prefecta provincial.- El prefecto o prefecta provincial es la primera autoridad del ejecutivo del gobierno autónomo descentralizado provincial, elegido en binomio con el viceprefecto o viceprefecta por votación popular, de acuerdo con los requisitos y regulaciones previstos en la ley de la materia electoral.*”

⁹² El artículo 51 del COOTAD, sobre el viceprefecto señala: “Art. 51.- *Viceprefecto o viceprefecta.- El viceprefecto o viceprefecta es la segunda autoridad ejecutiva del gobierno autónomo descentralizado provincial, elegido por votación popular en binomio con el prefecto o prefecta. En tal calidad intervendrá con voz y voto en las sesiones del consejo y subrogará al prefecto o prefecta en los casos expresamente señalados en la ley. Estará sujeto a las mismas normas que rigen los deberes, derechos, obligaciones y funciones del o la prefecta; su trabajo será a tiempo completo y no podrá desempeñar otra función, con excepción de la cátedra universitaria. Como parte del consejo provincial, asumirá a plenitud las funciones de consejero o consejera.*”

⁹³ Revisar el artículo 43 del COOTAD.

de que las acciones de cada nivel de gobierno se ejecuten de manera coordinada, evitando en lo posible la duplicación de funciones y fundamentalmente que se aplique el principio y las políticas públicas relacionadas con la corresponsabilidad.

2.1.1.4.- Nivel de Gobierno Municipal

Como los otros dos niveles de gobierno analizados, los gobiernos municipales forman parte de la división político territorial del país, constituyendo una unidad menor territorialmente a las regiones y a las provincias, los cuales han sido considerados como organismos territoriales que han tenido una gran capacidad de gestión en nuestro país. Este nivel de gobierno de acuerdo al artículo 53 del COOTAD, guardando conformidad con lo establecido en la Constitución se constituyen en personas jurídicas de derecho público y gozan de autonomía política, financiera y administrativa.

Comparemos el régimen de competencias exclusivas determinado por la Constitución como por el COOTAD de los gobiernos municipales.

Competencias según la Constitución	Competencias según el COOTAD
1. Planificar el desarrollo cantonal y formular los correspondientes planes de ordenamiento territorial, de manera articulada con la planificación nacional, regional, provincial y parroquial, con el fin de regular el uso y la ocupación del suelo urbano y rural.	a) Planificar, junto con otras instituciones del sector público y actores de la sociedad, el desarrollo cantonal y formular los correspondientes planes de ordenamiento territorial, de manera articulada con la planificación nacional, regional, provincial y parroquial, con el fin de regular el uso y la ocupación del suelo urbano y rural, en el marco de la interculturalidad y plurinacionalidad y el respeto a la diversidad;
2. Ejercer el control sobre el uso y ocupación del suelo en el cantón.	b) Ejercer el control sobre el uso y ocupación del suelo en el cantón;

3. Planificar, construir y mantener la vialidad urbana.	c) Planificar, construir y mantener la vialidad urbana;
4. Prestar los servicios públicos de agua potable, alcantarillado, depuración de aguas residuales, manejo de desechos sólidos, actividades de saneamiento ambiental y aquellos que establezca la ley.	d) Prestar los servicios públicos de agua potable, alcantarillado, depuración de aguas residuales, manejo de desechos sólidos, actividades de saneamiento ambiental y aquellos que establezca la ley;
5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.	e) Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras;
6. Planificar, regular y controlar el tránsito y el transporte público dentro de su territorio cantonal.	f) Planificar, regular y controlar el tránsito y el transporte terrestre dentro de su circunscripción cantonal;
7. Planificar, construir y mantener la infraestructura física y los equipamientos de salud y educación, así como los espacios públicos destinados al desarrollo social, cultural y deportivo, de acuerdo con la ley.	g) Planificar, construir y mantener la infraestructura física y los equipamientos de salud y educación, así como los espacios públicos destinados al desarrollo social, cultural y deportivo, de acuerdo con la ley;
8. Preservar, mantener y difundir el patrimonio arquitectónico, cultural y natural del cantón y construir los espacios públicos para estos fines.	h) Preservar, mantener y difundir el patrimonio arquitectónico, cultural y natural del cantón y construir los espacios públicos para estos fines;

9. Formar y administrar los catastros inmobiliarios urbanos y rurales.	i) Elaborar y administrar los catastros inmobiliarios urbanos y rurales;
10. Delimitar, regular, autorizar y controlar el uso de las playas de mar, riberas y lechos de ríos, lagos y lagunas, sin perjuicio de las limitaciones que establezca la ley.	j) Delimitar, regular, autorizar y controlar el uso de las playas de mar, riberas y lechos de ríos, lagos y lagunas, sin perjuicio de las limitaciones que establezca la ley;
11. Preservar y garantizar el acceso efectivo de las personas al uso de las playas de mar, riberas de ríos, lagos y lagunas.	k) Preservar y garantizar el acceso efectivo de las personas al uso de las playas de mar, riberas de ríos, lagos y lagunas;
12. Regular, autorizar y controlar la explotación de materiales áridos y pétreos, que se encuentren en los lechos de los ríos, lagos, playas de mar y canteras.	l) Regular, autorizar y controlar la explotación de materiales áridos y pétreos, que se encuentren en los lechos de los ríos, lagos, playas de mar y canteras;
13. Gestionar los servicios de prevención, protección, socorro y extinción de incendios.	m) Gestionar los servicios de prevención, protección, socorro y extinción de incendios; y,
14. Gestionar la cooperación internacional para el cumplimiento de sus competencias. ⁹⁴	n) Gestionar la cooperación internacional para el cumplimiento de sus competencias. ⁹⁵

⁹⁴ Artículo 264 de la Constitución de la República del Ecuador

⁹⁵ Artículo 55 COOTAD

Presentando una igualdad de competencias entre ambos cuerpos legales, encontramos que dentro de las competencias exclusivas señaladas tanto por la Constitución como por la Ley, se recoge expresamente la facultad de crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales, lo cual no se recoge dentro de las competencias exclusivas de los demás niveles de gobierno. El COOTAD, además le atribuye como competencia de los concejos municipales, la creación mediante ordenanza de tarifas⁹⁶, las cuales se crean para el cobro de una contraprestación sobre un servicio que ha sido delegado y efectivamente utilizado.

Notamos también que este nivel de gobierno, es el que mayor número de competencias y facultades le han sido otorgadas entre las cuales destacan la de uso de suelo, por su importancia dentro del ordenamiento territorial que plantea como objetivo de desarrollo la constitución, además de su viabilidad para a través de la utilización de varias figuras impositivas pueda ser generador de varios recursos para la municipalidad.

Encontramos dentro de sus competencias, la de administrar y elaborar los catastros urbanos y rurales, herramienta fundamental dentro de toda la gestión municipal al ser la fuente principal de información para la toma de decisiones y la definición de la política pública y tributaria dentro del territorio, los mismos que deben ser actualizados cada 2 años.⁹⁷ Se le asignan además competencias importantes como la provisión de agua potable y alcantarillado y competencias relacionadas con el control como el otorgamiento de la autorización para la explotación de materiales áridos y pétreos que se encuentren en los lechos de los ríos, lagos, playas de mar y canteras, competencia que como veremos más adelante determina la capacidad de captar ingresos provenientes de la explotación de estas actividades.

⁹⁶ Ramón Valdés Costa, define a los precios o tarifas como aquellas contraprestaciones por los bienes y servicios prestados por el Estado en el campo económico y que, desde el punto de vista jurídico, reconocen su fuente en el consentimiento del obligado y su causa en la ventaja o provecho que le proporciona la prestación estatal. VALDÉS COSTA, Ramón, Curso de derecho Tributario, Editorial Temis, Tercera Edición, Bogotá-Colombia, 2001, pág. 25.

⁹⁷ El artículo 494 del COOTAD señala: “Actualización del catastro.- Las municipalidades y distritos metropolitanos mantendrán actualizados en forma permanente, los catastros de predios urbanos y rurales. Los bienes inmuebles constarán en el catastro con el valor de la propiedad actualizado, en los términos establecidos en este Código.”

La función ejecutiva la cumple el alcalde⁹⁸ elegido mediante votación popular y la segunda autoridad la conforma el vicealcalde⁹⁹ el cual es elegido por el concejo municipal entre sus miembros. La Función Legislativa la conforma el Concejo Municipal¹⁰⁰ el cual se encuentra conformado por concejales electos por votación popular.

2.1.1.5.- Nivel de Gobierno Parroquial Rural

Los Gobiernos Autónomos Descentralizados Parroquiales Rurales, han sido creados con la finalidad de lograr una satisfacción de las necesidades básicas de sus pobladores, toda vez que se constituyen como el tipo de gobierno más cercano a los moradores y por ende el que en debe entender más la problemática existente, para que sea el mismo el que logre gestionar y solucionar la mayor cantidad de problemas que se generen.

De acuerdo al artículo 63 del COOTAD, los gobiernos autónomos descentralizados parroquiales rurales son personas jurídicas de derecho público, con autonomía política, administrativa y financiera.

Revisemos entonces las competencias asignadas a estos niveles de Gobierno.

⁹⁸ El artículo 59 del COOTAD sobre el alcalde señala: “Art. 59.- Alcalde o alcaldesa.- El alcalde o alcaldesa es la primera autoridad del ejecutivo del gobierno autónomo descentralizado municipal, elegido por votación popular de acuerdo con los requisitos y regulaciones previstas en la ley de la materia electoral.”

⁹⁹ El artículo 61 el COOTAD sobre el vicealcalde menciona: “Art. 61.- Vicealcalde o vicealcaldesa.- El vicealcalde o vicealcaldesa es la segunda autoridad del gobierno autónomo descentralizado municipal elegido por el concejo municipal de entre sus miembros. Su designación no implica la pérdida de la calidad de concejal o concejala. Reemplazará al alcalde o alcaldesa en caso de ausencia y en los casos expresamente previstos en la Ley.”

¹⁰⁰ El artículo 56 del COOTAD sobre el Concejo Municipal establece: “El concejo municipal es el órgano de legislación y fiscalización del gobierno autónomo descentralizado municipal. Estará integrado por el alcalde o alcaldesa, que lo presidirá con voto dirimente, y por los concejales o concejalas elegidos por votación popular, de conformidad con lo previsto en la ley de la materia electoral. En la elección de los concejales o concejalas se observará la proporcionalidad de la población urbana y rural prevista en la Constitución y la ley.”

Competencias asignadas por la Constitución	Competencias asignadas por el COOTAD
1. Planificar el desarrollo parroquial y su correspondiente ordenamiento territorial, en coordinación con el gobierno cantonal y provincial.	a) Planificar junto con otras instituciones del sector público y actores de la sociedad el desarrollo parroquial y su correspondiente ordenamiento territorial, en coordinación con el gobierno cantonal y provincial en el marco de la interculturalidad y plurinacionalidad y el respeto a la diversidad;
2. Planificar, construir y mantener la infraestructura física, los equipamientos y los espacios públicos de la parroquia, contenidos en los planes de desarrollo e incluidos en los presupuestos participativos anuales.	b) Planificar, construir y mantener la infraestructura física, los equipamientos y los espacios públicos de la parroquia, contenidos en los planes de desarrollo e incluidos en los presupuestos participativos anuales;
3. Planificar y mantener, en coordinación con los gobiernos provinciales, la vialidad parroquial rural.	c) Planificar y mantener, en coordinación con los gobiernos provinciales, la vialidad parroquial rural;
4. Incentivar el desarrollo de actividades productivas comunitarias, la preservación de la biodiversidad y la protección del ambiente.	d) Incentivar el desarrollo de actividades productivas comunitarias la preservación de la biodiversidad y la protección del ambiente;
5. Gestionar, coordinar y administrar los servicios públicos que le sean delegados o descentralizados por otros niveles de gobierno.	e) Gestionar, coordinar y administrar los servicios públicos que le sean delegados o descentralizados por otros niveles de gobierno;
6. Promover la organización de los	f) Promover la organización de los

ciudadanos de las comunas, recintos y demás asentamientos rurales, con el carácter de organizaciones territoriales de base.	ciudadanos de las comunas, recintos y demás asentamientos rurales con el carácter de organizaciones territoriales de base;
7. Gestionar la cooperación internacional para el cumplimiento de sus competencias.	g) Gestionar la cooperación internacional para el cumplimiento de sus competencias; y,
8. Vigilar la ejecución de obras y la calidad de los servicios públicos. ¹⁰¹	h) Vigilar la ejecución de obras y la calidad de los servicios públicos. ¹⁰²

De lo expuesto, notamos que por lo menos cuatro de las competencias que se asignaron a las juntas parroquiales rurales guardan conformidad con las competencias asignadas a los gobiernos provinciales, entre las que se destacan la planificación y la coordinación en la elaboración de los planes de ordenamiento territorial, la planificación y mantenimiento de la vialidad, el desarrollo de actividades productivas y el cuidado del ambiente. Esto nos pone a pensar que la forma en que se encuentran asignadas las competencias en la constitución hace que existan 2 niveles de gobierno que gozan casi de las mismas competencias lo cual como ya lo mencionamos con anterioridad, convierte a los gobiernos provinciales en un nivel de gobierno que posee muchas dificultades para la generación de recursos propios.

En este punto, es necesario también el revisar lo establecido en el artículo 240 de la Constitución de la República sobre la facultad legislativa y normativa de los diversos Gobiernos Autónomos Descentralizados. Es así que dicho artículo menciona:

“Art. 240.- Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito

¹⁰¹ Artículo 267 de la Constitución de la República del Ecuador

¹⁰² Artículo 65 COOTAD

de sus competencias y jurisdicciones territoriales. Las juntas parroquiales rurales tendrán facultades reglamentarias.

Todos los gobiernos autónomos descentralizados ejercerán facultades ejecutivas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales.”

Según este artículo, todos los niveles de gobierno cuentan con facultad legislativa, mientras que las juntas parroquiales rurales cuentan exclusivamente con la facultad reglamentaria, esto en concordancia con lo establecido en el artículo 301 de la Constitución, las juntas parroquiales rurales no tienen la facultad para la creación, extinción o exoneración de tasas y contribuciones especiales de mejoras, lo que a su vez también dificulta la gestión de este nivel de gobierno que en todo caso, por su cercanía con la gente, podría ejecutar de mejor manera sus competencias que los Gobiernos Autónomos Descentralizados Provinciales.

Este criterio es ratificado por los artículos 7 y 8 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización, según el cual las normas, resoluciones y acuerdos dictados por las juntas parroquiales rurales tienen una jerarquía inferior a las normas dictadas por los demás niveles de gobierno estableciendo expresamente que éstas no podrán contradecir a la de los demás niveles de gobierno. Los artículos 7 y 8 de dicho cuerpo legal establecen:

Art. 7.- *Facultad normativa.- Para el pleno ejercicio de sus competencias y de las facultades que de manera concurrente podrán asumir, se reconoce a los consejos regionales y provinciales concejos metropolitanos y municipales, la capacidad para dictar normas de carácter general a través de ordenanzas, acuerdos y resoluciones, aplicables dentro de su circunscripción territorial.*

El ejercicio de esta facultad se circunscribirá al ámbito territorial y a las competencias de cada nivel de gobierno, y observará lo previsto en la Constitución y la Ley...

Art. 8.- *Facultad normativa de los gobiernos parroquiales rurales.- En sus respectivas circunscripciones territoriales y en el ámbito de sus competencias y de las que les fueren delegadas, los gobiernos autónomos descentralizados parroquiales rurales tienen capacidad para dictar acuerdos y resoluciones, así- como normas reglamentarias de carácter administrativo, que no podrán contravenir las disposiciones constitucionales, legales ni la normativa dictada por los consejos regionales, consejos provinciales, concejos metropolitanos y concejos municipales.*

Por otro lado, la Ley asigna la competencia a este nivel de gobierno para que pueda gestionar y administrar los servicios públicos que les sean delegados o descentralizados por los otros niveles de gobierno. En este punto vemos que esta resulta ser una competencia importante que permita en ciertos casos una mejor prestación de un servicio a través de lo cual se puede inclusive cobrar una tasa mayor producto de una mejor prestación del servicio, sin embargo depende de que los demás niveles de gobierno le transfieran o deleguen esas competencias para poder aprovecharlas.

Por último este nivel de gobierno se encuentra representado por un Presidente¹⁰³ y un vicepresidente¹⁰⁴ quien reemplazará al primero en caso de ausencia temporal o definitiva. El órgano legislativo de este nivel de gobierno se lo atribuye a la Junta Parroquial Rural¹⁰⁵.

2.1.1.6.- Régimen Especial Distrito Metropolitano

La Constitución, también ha establecido a más de los regímenes especiales que no gozan de competencias establecidas en la carta política, a los distritos metropolitanos como parte de los denominados regímenes especiales. Estos se forman a partir de la voluntad de uno o más cantones contiguos que representen más del siete por ciento de la población a nivel nacional y para su creación se necesita el mismo procedimiento que para la creación de las regiones¹⁰⁶, con excepción del Distrito Metropolitano de Quito, al cual se lo reconoce por su

¹⁰³ El artículo 69 del COOTAD señala: “Art. 69.- *Presidente o presidenta de la junta parroquial rural.- El presidente o presidenta es la primera autoridad del ejecutivo del gobierno autónomo descentralizado parroquial rural, elegido de acuerdo con los requisitos y regulaciones previstas en la ley de la materia electoral.*”

¹⁰⁴ Sobre el vicepresidente de los gobiernos parroquiales rurales encontramos el artículo 71 del COOTAD que menciona: “Art. 71.- *Reemplazo.- En caso de ausencia temporal mayor a tres días o definitiva del presidente o presidenta de la junta parroquial rural, será reemplazado por el vicepresidente o vicepresidenta que será el o la vocal que haya alcanzado la segunda más alta votación.*”

¹⁰⁵ El artículo 66 del COOTAD señala: “Art. 66.- *Junta parroquial rural.- La junta parroquial rural es el órgano de gobierno de la parroquia rural. Estará integrado por los vocales elegidos por votación popular, de entre los cuales el más votado lo presidirá, con voto dirimente, de conformidad con lo previsto en la ley de la materia electoral. El segundo vocal más votado será el vicepresidente de la junta parroquial rural.*”

¹⁰⁶ Revisar artículo 247 de la Constitución de la República del Ecuador.

vigencia con anterioridad a la promulgación de la Constitución de la República¹⁰⁷, por lo que está pendiente únicamente la aprobación de su estatuto en consulta popular. Sobre los Distritos Metropolitanos, existe una omisión acerca de cuál es el límite máximo territorial sobre el cual pueden constituirse a diferencia de las regiones que no pueden superar el veinte por ciento del territorio nacional.

Los Gobiernos Autónomos de los Distritos Metropolitanos son personas jurídicas de derecho público con autonomía financiera, política y administrativa¹⁰⁸ y tienen las facultades legislativas y reglamentarias dentro del ámbito de sus competencias y de su territorio. Su concejo está conformado por concejales electos mediante votación popular¹⁰⁹ y el poder ejecutivo está conformado por el alcalde¹¹⁰ y el vicealcalde¹¹¹ el cual es elegido por el concejo metropolitano entre sus miembros.

Lo que resulta interesante de la constitución de un distrito metropolitano son las competencias que este tiene asignadas, la Constitución, en su artículo 266 establece que los gobiernos de los distritos metropolitanos ejercerán las competencias de los gobiernos cantonales y aquellas que

¹⁰⁷ La Disposición General Séptima del Cootad señala: *“El presente Código no afecta la vigencia de las normas de Ley Orgánica de Régimen del Distrito Metropolitano de Quito, publicada en el Registro Oficial No. 345, de 27 de diciembre de 1993. A todo efecto, la Ley Orgánica, del Distrito Metropolitano de Quito cumple la función de declaración de creación del Distrito Metropolitano y de su delimitación territorial. El gobierno autónomo del distrito metropolitano de Quito concluirá el proceso de constitución con la elaboración, control de constitucionalidad y sometimiento a consulta de su Estatuto de Autonomía, en los términos previstos en la Constitución.”*

¹⁰⁸ Revisar artículo 83 COOTAD.

¹⁰⁹ El artículo 86 del COOTAD establece: *“Art. 86.- Concejo Metropolitano.- El concejo metropolitano es el órgano de legislación y fiscalización del gobierno autónomo descentralizado del distrito metropolitano. Estará integrado por los concejales o concejalas elegidos por votación popular de conformidad con previsto en la Ley de la materia electoral. El alcalde o alcaldesa metropolitana lo presidirá con voto dirimente.*

En la elección de concejales o concejalas metropolitanos se observará la proporcionalidad de la población urbana y rural prevista en la Constitución.”

¹¹⁰ El artículo 89 del COOTAD señala: *“Art. 89.- Alcalde o Alcaldesa Metropolitano.- El alcalde o alcaldesa es la primera autoridad del ejecutivo del gobierno del distrito metropolitano autónomo, elegido por votación popular, de acuerdo con los requisitos y regulaciones previstos en la ley de materia electoral.”*

¹¹¹ El artículo 91 del COOTAD establece: *“Art. 91.- Vicealcalde o Vicealcaldesa.- El vicealcalde o vicealcaldesa metropolitano es la segunda autoridad del gobierno del distrito metropolitano autónomo, elegido por el concejo metropolitano, de entre sus miembros. Su designación no implica la pérdida de la calidad de concejal o concejala metropolitano. Intervendrá en ausencia del alcalde o alcaldesa metropolitano y en los casos expresamente previstos en la ley.”*

les sean aplicables de los gobiernos regionales y provinciales, criterio que es ratificado por el artículo 85 del COOTAD en la que se aclara que las competencias de estos gobiernos incluyen las de las regiones y provincias siempre que puedan ser asumidas.

Esto nos deja dos conclusiones al respecto: la primera que un distrito metropolitano no tendría como se ha dicho una limitación territorial y la segunda referente a que puede resultar más conveniente el constituirse en un distrito metropolitano que en regiones toda vez que como hemos visto a más de tener la amplia gama de competencias de los municipios, éstos gozan también de la posibilidad de ejercer las competencias que les son atribuidas a las provincias y a las regiones, con lo que este tipo de régimen puede llegar a asumir y ejercer una gran cantidad de competencias que permitan una descentralización efectiva y una plena autonomía.

2.2.- El Modelo de Financiamiento de los Gobiernos Autónomos Descentralizados en el Ecuador

Los Gobiernos Autónomos Descentralizados en la actualidad gozan de diversas formas de financiamiento; según la Constitución y el COOTAD los ingresos de los gobiernos Autónomos Descentralizados se dividen en ingresos propios de gestión, transferencias del presupuesto general del Estado, otras transferencias, legados y donaciones, financiamiento y la participación de las rentas por la explotación de los recursos naturales no renovables¹¹². Según el mismo cuerpo legal, en su artículo 298 son ingresos propios los que provienen de los impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras, los de venta de bienes y servicios, los de renta e inversiones y multas, los de venta de activos no financieros y recuperación de inversiones, los de rifas y los de sorteos.¹¹³

Las transferencias que realice el Gobierno Central comprenden aquellas provenientes en la participación de los ingresos permanentes y no permanentes del Presupuesto general del Estado, los que provengan de las nuevas competencias que sean asignados y aquellos

¹¹² Art. 171 COOTAD

¹¹³ Art. 172 COOTAD

provenientes de de los presupuestos de otras entidades de derecho público.¹¹⁴ Estas transferencias también provienen de la explotación o industrialización de recursos naturales no renovables en sus territorios de acuerdo a lo establecido en leyes especiales¹¹⁵.

Los recursos provenientes del financiamiento son aquellos provenientes de la colocación de títulos valores, contratación de deuda pública interna y externa y saldos de los ejercicios anteriores.¹¹⁶ Como ya se mencionó en el primer capítulo del presente trabajo, el financiamiento debe destinarse únicamente a programas o proyectos de inversión y se debe cuidar el límite máximo de endeudamiento así como la regla fiscal que fueron descritos y que constan en el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

Por último, los ingresos provenientes de transferencias, donaciones y legados corresponden a todos los recursos que se obtienen sin una contraprestación proveniente del sector público o del sector privado.¹¹⁷

Vemos que en la ley se detallan con claridad la proveniencia de los recursos financieros de los GADS sobre los que analizaremos los provenientes por transferencias del Gobierno Central y aquellos generados por la gestión propia de cada nivel de Gobierno centrándonos en este punto en aquellos provenientes de los impuestos, tasas y contribuciones especiales, ya que las transferencias, donaciones y legados no revisten mayor análisis y sobre el financiamiento ya se trató en el capítulo primero del presente trabajo.

2.2.1.- Ingresos Provenientes de Transferencias del Gobierno Central

Hablemos entonces de las transferencias provenientes del Presupuesto General del Estado, las mismas encuentran su fundamentación en los siguientes artículos: El artículo 271 de la Constitución de la República establece que los Gobiernos Autónomos Descentralizados participarán de al menos el quince por ciento de los ingresos permanentes y de al menos el

¹¹⁴ Art. 173 COOTAD

¹¹⁵ Art. 175 COOTAD

¹¹⁶ Art. 176 COOTAD

¹¹⁷ Art. 174 COOTAD

cinco por ciento de los ingresos no permanentes sin contabilizar los provenientes de endeudamiento público correspondientes al Gobierno Central. El COOTAD recogiendo lo establecido en este artículo establece que los GADS participarán del veinte y uno por ciento de los ingresos permanentes y del diez por ciento de los ingresos no permanentes del Presupuesto General del Estado.

Este porcentaje se transfiere de la siguiente manera: (27%) *para los consejos provinciales*; (67%) *para los municipios y distritos metropolitanos*; y, (6%) *para las juntas parroquiales*.¹¹⁸ Estos recursos se distribuyen conforme al tamaño de la población y con base en las necesidades básicas insatisfechas además del cumplimiento del plan de desarrollo de cada GAD. Nuevamente se pone de manifiesto que el mayor porcentaje de transferencias se asignan a los municipios y distritos metropolitanos los cuales como ya se analizó gozan de la mayor cantidad de competencias y notamos que las provincias gozan de un porcentaje menor de transferencias lo cual atado a sus competencias limitan su accionar.

De acuerdo a la Ley, el destino de estas transferencias podrá financiar hasta un máximo del treinta por ciento (30%) de gastos permanentes del total del presupuesto de cada GAD, y un mínimo del setenta por ciento (70%) de gastos no permanentes necesarios para el ejercicio de sus competencias exclusivas con base en la planificación. Además se establece que lo que se transfiera producto de ingresos no permanentes deberá financiar por lo menos el 10% de egresos no permanentes.¹¹⁹ Vemos con esto que lo que se pretende es que la mayor parte de las preasignaciones se destinen al desarrollo de proyectos de acuerdo a las competencias de cada GAD y que los mismos no se desaprovechen a través del pago de egresos permanentes como son principalmente los sueldos y salarios de los funcionarios públicos.

Sobre los recursos provenientes de las transferencias por la explotación de recursos naturales no renovables, encontramos varias disposiciones legales que tratan sobre el tema. Es así que la Ley No. 10 del Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico y de Fortalecimiento de sus Organismos Seccionales, en la cual se crea un fondo alimentado por un dólar

¹¹⁸ Art. 192 COOTAD

¹¹⁹ Art. 198 COOTAD

proveniente de cada barril que haya sido extraído de la Amazonía y la ley No. 47 que asigna recursos de las rentas generadas por la venta de energía eléctrica, esta dispone que en el Presupuesto General del Estado se establecerán a favor de las provincias del Cañar, Azuay, Morona Santiago y Tungurahua asignaciones equivalentes al 5% de la facturación por la venta de energía que realicen las Centrales Hidroeléctricas de Paute, Pisayambo y Agoyán.

Encontramos también disposiciones en la Ley de Hidrocarburos mediante la cual en su artículo 94 en lo referente a la participación laboral de los trabajadores señala que del 15% destinado a los trabajadores, se destinará el 12% de ese porcentaje a favor de los GADS donde se realice actividad hidrocarburífera para la inversión en proyectos de inversión social y desarrollo territorial. Igual disposición encontramos en la Ley de Minería.

Podemos apreciar entonces que existe en nuestra legislación, una gran cantidad de recursos que son asignados a los GADS a través de preasignaciones y disposiciones legales que influyen en su modelo de financiamiento, ya que se depende en mucho de las rentas generadas y transferidas por el Gobierno Central.

2.2.2.- Ingresos Propios

Los diversos GADS como hemos visto a lo largo del desarrollo de este trabajo, cuentan con la facultad tributaria de crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales con excepción de los gobiernos parroquiales rurales que tienen únicamente la facultad de reglamentar los mismos. Veamos entonces que tipo de ingresos tiene cada nivel de gobierno.

El Gobierno Regional se beneficiará de los recursos obtenidos de la recaudación de los impuestos al impuesto a la renta por herencias, legados y donaciones; al impuesto a la propiedad de los vehículos motorizados; y, al impuesto a los consumos especiales sobre vehículos motorizados y aviones, avionetas y helicópteros, excepto aquellas

destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricaires, cuadrones, yates y barcos de recreo., los mismos que son administrados por el Servicio de Rentas Internas¹²⁰, lo que nos da a entender que las regiones no están encargadas de recaudar estos impuestos, sino que al contrario les pertenecen pero les son transferidos por parte del Gobierno Central, lo cual nuevamente genera que no exista un adecuado modelo de descentralización, sino que se siga dependiendo del gobierno central para la obtención de los recursos.

Por otra parte, como ya quedó mencionado se les confiere la facultad tributaria para la creación de tasas y contribuciones especiales, las cuales deben ser parte del ejercicio de sus competencias, de ahí que pueden generar cualquier cantidad de tributos en el que se cambie el hecho generador por la prestación de servicios o por la construcción de obras.

Es interesante que de acuerdo al artículo 179 del COOTAD, establece que con la finalidad de establecer políticas públicas, estos gobiernos autónomos pueden fijar un monto adicional referido a los impuestos a los consumos especiales, así como a los vehículos y al precio de los combustibles; éstas medidas consistirán en la creación o aumento de un tributo, la ampliación de la base de cálculo para el aumento de contribuyentes o el aumento de alícuotas.¹²¹

Esta facultad, como se analizará con posterioridad resultaría inconstitucional ya que se permitiría la modificación de un impuesto que tiene una reserva de ley a través de la expedición de una norma de carácter inferior que solamente puede reglamentar los impuestos y desarrollar su contenido siempre que se hayan establecido los límites respectivos en la misma norma legal, no siendo posible que la norma legal sea tan abierta para que a través de una norma inferior se establezcan los elementos esenciales de un impuesto.

¹²⁰ Ver artículo 177 del COOTAD

¹²¹ Revisar artículo 169 COOTAD

Los Gobiernos Provinciales están facultados también para la creación de tasas y contribuciones especiales dentro del ámbito de sus competencias, las cuales como lo mencionamos con anterioridad son limitadas. Aparte de los ingresos propios que puedan generar, son beneficiarios de una milésima por ciento (0,001%) adicional al impuesto de Alcabalas.¹²²

Los Gobiernos Municipales y los Distritos Metropolitanos autónomos a más de poder generar tasas y contribuciones especiales de la gran cantidad de competencias que les han sido asignados, cuentan con la posibilidad de crear tarifas para la prestación de un bien o servicio. Adicionalmente cuentan con los siguientes impuestos que se encuentran establecidos en el artículo 491 del COOTAD para su gestión y financiamiento.

- a) El impuesto sobre la propiedad urbana;
- b) El impuesto sobre la propiedad rural;
- c) El impuesto de alcabalas;
- d) El impuesto sobre los vehículos;
- e) El impuesto de matrículas y patentes;
- f) El impuesto a los espectáculos públicos;
- g) El impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos;
- h) El impuesto al juego; y,
- i) El impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.

De acuerdo al artículo 489 del COOTAD son Fuentes de la obligación tributaria municipal y metropolitana las siguientes:

“a) Las leyes que han creado o crearen tributos para la financiación de los servicios municipales o metropolitanos, asignándoles su producto, total o parcialmente;

¹²² Artículo 180 del COOTAD

b) Las leyes que facultan a las municipalidades o distritos metropolitanos para que puedan aplicar tributos de acuerdo con los niveles y procedimientos que en ellas se establecen; y,

c) Las ordenanzas que dicten las municipalidades o distritos metropolitanos en uso de la facultad conferida por la ley.”

Por otro lado el artículo 492 del mismo cuerpo legal en concordancia con lo establecido en la Constitución y en el Código Tributario establece la facultad reglamentaria de los gobiernos municipales y metropolitanos, señalando con claridad que la creación de los tributos se sujetan a las normas que facultan la creación de tributos, lo cual como se ha dicho no confiere facultad a ningún GAD para crear impuestos, por lo que cualquier remisión en una norma inferior violaría el principio de legalidad, tal como sucede con lo establecido en el artículo 498 del COOTAD que faculta a los concejos cantonales mediante ordenanza la disminución de hasta un 50% de los valores que corresponda cancelar a los sujetos pasivos de los tributos establecidos en el mismo, es decir sobre los impuestos, tasas y contribuciones que según este se creen.

Por último los gobiernos parroquiales rurales cuentan con recursos más limitados toda vez que no cuentan con la potestad para la creación de tasas y contribuciones especiales, sino que únicamente pueden contar con los recursos provenientes de la administración de infraestructura comunitaria y del espacio público parroquial., además de contar con los recursos provenientes de las competencias que les han sido delegadas o descentralizadas.¹²³

¹²³ Artículo 187 COOTAD

Capítulo III

3.1.- El Poder Tributario y el Principio de Legalidad

El principio de legalidad ha tenido un amplio desarrollo a nivel doctrinario en materia administrativa y en materia tributaria. El mismo ha servido de base para controlar la arbitrariedad de la administración, toda vez que restringe su actuación a las leyes que han sido debidamente elaboradas por los representantes del pueblo.

En la actualidad dicho principio ha perdido fuerza en materia tributaria, toda vez que en varios países se permite que entes que dictan normas de jerarquía menor a la de una ley, puedan establecer algunos tipos de tributos sin la necesidad de la expedición de una norma legal. De igual manera se permite que estos entes establezcan ciertos elementos del tributo, basándose únicamente en los marcos establecidos en la ley.

Haremos entonces un breve análisis de la historia del principio de legalidad; de las potestades tributarias tanto legislativas como normativas o reglamentarias de los entes que gozan de poder tributario y se analizará el caso particular de la Constitución ecuatoriana que otorga competencias directas a los Gobiernos Autónomos Descentralizados para que los mismos para el establecimiento, modificación, exención o eliminación de ciertos tributos.

3.2.- Principios de Legalidad y de Reserva de Ley

Nuestra constitución establece el marco dentro del cual deben regirse los tributos en nuestro país, y, en su artículo 300 señala los principios a los cuales estos deben ajustarse y circunscribirse; el mencionado artículo señala:

“Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”

Como queda demostrado, la el régimen impositivo en nuestro país ha acogido los principios fundamentales de la tributación señalados por la generalidad de la doctrina, como revisaremos adelante, y siguiendo este mismo esquema, es que nuestro Código Orgánico Tributario (fuente primaria de derecho tributario en el Ecuador) en su artículo, 5, confirma lo indicado por la constitución al señalar que:

“Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”

Vemos en principio, que nuestra constitución no recoge dentro de sus enunciados el principio de legalidad, tan desarrollado doctrinariamente, pero el mismo se encuentra recogido en nuestra legislación a nivel legal en el artículo 5 del Código Tributario.

Este principio que es materia del presente trabajo, probablemente es el que mayor desarrollo ha tenido dentro de la doctrina, ya que se trata de un principio esencial para el establecimiento de los tributos. El mismo encuentra su origen en la Carta Magna¹²⁴ y en palabras del Dr. Marco Aguirre Apolo constituye el principio fundamental del derecho público ya que se lo considera un atributo de la soberanía,¹²⁵ esto resulta fundamental en un ordenamiento jurídico porque cumple con una doble exigencia: limita la actividad de la administración y restringe la existencia de actos arbitrarios regulando los elementos del tributo¹²⁶ ya que los presupuestos del mismo como por ejemplo la determinación del sujeto activo, pasivo, hecho generador, fecha de exigibilidad, exenciones y demás elementos que lo conforman, solamente pueden estar contenidos en una ley que lo regule.

Alfredo Lewin Figueroa, tomando como base el criterio de la Corte Constitucional Colombiana, señala que este principio se relaciona con tres diferentes aspectos:

¹²⁴ LEWIN FIGUEROA, Alfredo, Principios Constitucionales del Derecho Tributario, Editorial Nomos S.A., Bogotá-Colombia 2002, Pág. 20

¹²⁵ AGUIRRE APOLO, Marco, Manual de Derecho Tributario Municipal, Editorial Trama, Quito, 2004. Pág. 16

¹²⁶ GAETANO LICCARDO, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario”, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci. Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001. Pág. 35

“a) La representación popular en materia tributaria, b) La predeterminación de los tributos y c) Las facultades tributarias de las entidades territoriales de conformidad con la constitución y la ley.”¹²⁷

Tres aspectos referidos a que todo tributo debe crearse con consentimiento de los sujetos obligados, esto es que solamente el pueblo a través de sus representantes (en este caso el parlamento y mediante ley) puedan establecer tributos, el segundo referente al contenido mínimo que la ley tributaria deba contener y como tercer punto la facultad de los entes territoriales en materia tributaria que debe guardar conformidad con la constitución y con la ley.

En este sentido, vemos que el principal fin del principio de legalidad es dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes, seguridad entendida en palabras de César García Novoa, como la certidumbre del derecho¹²⁸.

Este principio según varios autores es una derivación del principio de reserva de ley¹²⁹, el que hace referencia a ciertas restricciones constitucionales para ciertas materias en las cuales se requiere de una ley formal que contenga los presupuestos necesarios para lograr la previsibilidad y certeza de la norma tributaria, certeza que sólo se puede lograr con la determinación de todos los elementos de la obligación tributaria en una norma que tenga la jerarquía de una ley.¹³⁰

Si bien la mayoría de autores equiparan los principios de legalidad y de reserva de ley, otros señalan que existen ciertas diferencias entre ambos, por ejemplo Víctor Uckmar señala que el principio de legalidad se vincula con el hecho de que la administración sólo puede desempeñarse en las materias que la ley le autoriza mientras que el principio de reserva de ley

¹²⁷ LEWIN FIGUEROA, Alfredo, Principios Constitucionales del Derecho Tributario, Editorial Nomos S.A., Bogotá-Colombia 2002, Pág. 28

¹²⁸ GARCIA NOVOA, César, El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid 2000. Pág. 35

¹²⁹ PÉREZ ROYO, F., Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1993, Pág. 42

¹³⁰ GARCIA NOVOA, César, El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid 2000. Pág. 117

es aquel que atribuye una competencia privativa en determinadas materias a la misma como por ejemplo en materia tributaria o penal¹³¹, distinciones que resultan importantes pero que encuentran su punto común en el hecho de que los tributos se pueden crear, modificar o extinguir mediante ley y que las actuaciones de la administración únicamente pueden ajustarse a lo que señala la misma.

En concordancia con lo indicado, Ricardo Lobo Torres, señala que en la actualidad, en virtud de las competencias constitucionales asignadas a ciertos entes públicos, habla de una reserva absoluta de ley cuando existen potestades tributarias privativas y una reserva de ley relativa cuando existe la posibilidad de coparticipación de varios entes públicos en el poder tributario.¹³²

Ratificando estos criterios, nuestra constitución en su artículo 120 señala la facultad de la Asamblea Nacional para establecer tributos mediante ley y en su artículo 132 refuerza lo señalado al indicar que se requiere de la expedición de una ley para tratar ciertos temas entre los cuales en el numeral tercero consta el de crear, modificar o suprimir tributos, y el artículo 301 de la misma manera establece que sólo mediante ley y únicamente por iniciativa presidencial se pueden crear, modificar o extinguir impuestos y que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo a la ley.

Esto se complementa con lo establecido en nuestro Código Orgánico Tributario el cual en sus artículos 3 y 4 señala lo siguiente:

“Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”

¹³¹ UCKMAR, Víctor, Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia 2002, Págs. 134-135

¹³² LOBO TORRES, Ricardo, Legalidad Tributaria y Armonía entre los Poderes del Estado, en Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2005.

“Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”

3.3.- Potestad Tributaria

Una vez que hemos visto en lo que consiste el principio de legalidad, y que como consecuencia de aquel indicábamos que la administración debe ajustar sus actuaciones a lo en ella establecido, resulta necesario analizar el caso concreto de nuestro país en el que la constitución otorga poder tributario a la Asamblea Nacional y a los gobiernos autónomos descentralizados para crear tasas y contribuciones especiales, así como para reglamentar los impuestos a ellos asignados y que han sido creados por ley.

Para tratar este tema, resulta necesario entonces definir lo que entendemos como poder tributario, Juan de Dios Bravo González de manera general se refiere al mismo como: *“el poder tributario se refiere en general a la facultad para establecer tributos”*,¹³³

Para el jurista Carlos Giuliani Fonrouge esta potestad tributaria se refiere a: *“la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”*¹³⁴.

Después de haber revisado las definiciones anteriores podemos indicar que este poder o potestad está atribuido únicamente al Estado, a través de sus órganos competentes, en la mayoría de casos el parlamento, el cual es el único capaz de exigir contribuciones dentro de su territorio; esto va de la mano con el poder de imperio que tiene el estado, pero siempre apegado al principio de legalidad.

¹³³ BRAVO GONZALEZ, Juan de Dios, Poder Tributario y Autonomía Fiscal de las Entidades Territoriales en Colombia, Exposición realizada en las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Editora Jurídica Cevallos, Quito-Ecuador, 2007. Pág. 447.

¹³⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Novena Edición, Buenos Aires, 2004. Pág. 260

En nuestro país, la Constitución de la República del Ecuador establece que este poder de crear tributos corresponde a la Asamblea Nacional y a los gobiernos autónomos descentralizados; al respecto encontramos varias disposiciones al respecto.

El artículo 120 de nuestra constitución señala:

“Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:

*.....7. **Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.**”*

Por otra parte el artículo 301 de la misma indica:

*“Art. 301.- **Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones.** Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.”*

Es clara entonces la norma constitucional al señalar que únicamente a través de la expedición de una ley, se puede crear, modificar o extinguir impuestos y que la iniciativa de los mismos corresponde únicamente al presidente de la república.

3.3.1.- Autonomía Tributaria de los Gobiernos Autónomos Descentralizados

Una vez que hemos analizado en lo que consiste el poder o potestad tributaria y que hemos definido a la misma como la facultad de crear tributos, resulta fundamental detener nuestro estudio y centrarnos en analizar las facultades que en nuestro país tienen los gobiernos autónomos descentralizados en materia tributaria.

Podríamos dividir estas facultades en dos según la doctrina, la primera entendida como un poder tributario originario entendido el mismo como *“aquel que otorga la constitución a un determinado ente público”*¹³⁵ que en este caso en particular se manifiesta con la capacidad de los gobiernos autónomos descentralizados para crear tasas y contribuciones especiales y la

¹³⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, Volumen I, Vigésima Edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 104 y 105

segunda como un poder tributario derivado entendido como una concesión que otorga el ente legislativo¹³⁶, en este caso la facultad para establecer los elementos de un tributo por autorización de una ley, diferencia que se hace principalmente para indicar que el primero únicamente tiene las limitaciones establecidas en la constitución y el segundo además de esos límites, también tiene aquellas establecidas en la ley. En este punto comparto el criterio de Giuliani Fonrouge en el sentido que no es necesario la realización de esta clasificación en nuestro país en vista que de acuerdo a la Constitución, todos los órganos de gobierno tienen la misma naturaleza y por lo tanto siempre se debe hablar de un poder tributario originario ya que estas facultades provienen de la propia constitución.¹³⁷

Por lo dicho, es necesario analizar ambas potestades atribuidas a los gobiernos autónomos descentralizados en nuestro país en dos aspectos, la primera como ya lo señalamos como la denominada autonomía tributaria que se concreta en la facultad para establecer, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales siempre que se respeten los procedimientos legales para su aprobación y la segunda como la facultad normativa para determinar los elementos de un tributo producto de una concesión o cesión que hace el órgano legislativo a través de una ley.

Como primer punto entonces debemos establecer los entes territoriales a los cuales nuestra constitución señala como gobiernos autónomos descentralizados y por ende cuales gozan de estas facultades; el artículo 238 de la actual constitución establece:

“Art. 238.- Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera, y se regirán por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana. En ningún caso el ejercicio de la autonomía permitirá la secesión del territorio nacional.

Constituyen gobiernos autónomos descentralizados las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los consejos provinciales y los consejos regionales.”

¹³⁶ BRAVO GONZALEZ, Juan de Dios, Poder Tributario y Autonomía Fiscal de las Entidades Territoriales en Colombia, Exposición realizada en las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Editora Jurídica Cevallos, Quito-Ecuador, 2007. Pág. 449

¹³⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Novena Edición, Buenos Aires, 2004. Págs. 268 y 269

Según nuestra constitución, estas facultades de poder crear tasas y contribuciones especiales se limitarían en principio a los entes a los cuales la carta suprema les da este carácter, es decir se limita esta facultad a aquellos a los que este cuerpo normativo otorga personería jurídica y por lo tanto existen otros entes reconocidos por nuestra constitución que no tienen esta facultad pero que se les otorga un reconocimiento por ejemplo las comunidades, comunas, parroquias, barrios y recintos, todos estos quedan excluidos de esta atribución.¹³⁸

La norma constitucional ecuatoriana va más allá en este punto y restringe aún más a los entes que pueden ejercer esta potestad, ésta confiere esta facultad de crear, suprimir o modificar tasas y contribuciones especiales de mejoras únicamente a los gobiernos municipales y a los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos de manera expresa dentro del régimen de competencias, y en el artículo 240 de nuestra constitución, también se le conceden potestades legislativas a los gobiernos regionales y provinciales dentro del ámbito de sus competencias.¹³⁹

¹³⁸ Constitución de la República del Ecuador, Art. 248

¹³⁹ “Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:

....5.- Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.

Art. 266.- Los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos ejercerán las competencias que corresponden a los gobiernos cantonales y todas las que sean aplicables a los gobiernos provinciales y regionales, sin perjuicio de las adicionales que determine la ley que regule el sistema nacional de competencias.

En el ámbito de sus competencias y territorio, y en uso de sus facultades, expedirán ordenanzas distritales.”

“Art. 240.- Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provinciales y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. Las juntas parroquiales rurales tendrán facultades reglamentarias

Todos los gobiernos autónomos descentralizados ejercerán facultades ejecutivas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales.”

Vemos entonces que se concede esa facultad a los concejos municipales, los cuales dentro de sus competencias tienen esta potestad, la constitución por otra parte no señala expresamente esa potestad para los concejos metropolitanos, pero podemos asumir que si la tienen de forma tácita en vista que la misma equipara las competencias de los concejos municipales y la de los concejos metropolitanos.

Por otro lado según las normas constitucionales mencionadas, únicamente se excluye de la potestad tributaria originaria a las juntas parroquiales, quienes gozarán únicamente de las facultades reglamentarias.

Según el doctor Sandro Vallejo, la naturaleza de la denominada facultad legislativa de los entes seccionales había sido objeto de varias discusiones¹⁴⁰, debido a que a criterio del mismo autor *es innegable que las ordenanzas municipales no tienen jerarquía de ley y por tanto están supeditadas a esta*.¹⁴¹

Al respecto, considero que en el Ecuador en la actualidad existe un aspecto sui generis, ya que la propia constitución establece como potestades exclusivas de los gobiernos autónomos la creación, modificación y extinción de tasas y contribuciones especiales, por lo que las ordenanzas que se expidan al respecto siempre que guarden conformidad con los procedimientos de expedición establecidos en la ley en nuestro país tendrían un rango de ley de acuerdo al principio de competencia y no se encontrarían bajo ningún punto de vista supeditados a una ley entendida en el sentido formal, esto en virtud de una derivación del principio de reserva de ley. Considero también que estos órganos gozan de ambas facultades, legislativa y normativa, pero que gozan de la primera únicamente para crear tasas y contribuciones especiales, y la segunda en lo referente al desarrollo y reglamentación de los impuestos a ellos asignados.

En virtud de lo expuesto podríamos decir que no tendrían igual jerarquía las ordenanzas que se expidan en el ejercicio de las facultades legislativas en lo referente a tasas y contribuciones

¹⁴⁰ VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro, El Principio de Legalidad en el Régimen Tributario Seccional Autónomo, Revista Jurídica Ruptura AED número 47, año 2004. Págs. 34 y 35.

¹⁴¹ Ibíd. Pág. 35

especiales y las ordenanzas que reglamenten los impuestos, por lo que en nuestro ordenamiento se debe analizar este caso específico y dotarles a las primeras el rango de una ley.

La potestad legislativa de los gobiernos autónomos descentralizados se pone de manifiesto en que los mismos mediante ordenanzas pueden regular los diferentes elementos de ambos tributos como por ejemplo determinar quienes son los sujetos activos y pasivos, hecho generador, base imponible, exenciones etc.

Como último punto del presente tema, resumiremos lo indicado indicando que estos entes gozan de un poder tributario para la creación, modificación o supresión de tasas y contribuciones especiales, dicha potestad de los municipios según lo señala el doctor José Vicente Troya, y ratificando lo señalado precedentemente “*es originaria, pues, es una derivación de su plena autonomía*”¹⁴² ya que como lo hemos señalado la propia constitución es la que en sus disposiciones al referirse a la reserva de ley deja a salvo las competencias asignadas a los Gobiernos Autónomos Descentralizados y la misma confiere este poder tributario “originario” a los mismos para el establecimiento de este tipo de tributos.

3.3.2. Facultad normativa de los gobiernos autónomos descentralizados.

Una vez que hemos analizado el concepto de poder tributario y hemos visto la facultad que tienen en nuestro país los gobiernos autónomos descentralizados (GADS) para ejercer este poder tributario manifestado en la potestad del establecimiento, modificación y supresión de tasas y contribuciones especiales, es el momento de entrar a analizar lo referente a la facultad normativa que tienen los GADS para reglamentar los tributos a ellos asignados en la ley.

Como hemos señalado en líneas anteriores, los gobiernos autónomos descentralizados tienen la denominada facultad normativa para desarrollar y aplicar los tributos establecidos en la ley, en este caso hablamos de una aplicación de los impuestos, ya que los mismos deben necesariamente estar contenidos en una ley.

¹⁴² TROYA JARAMILLO, José Vicente, La tributación de los Entes Locales, Revista Jurídica Ruptura AED No. 47, Tomo II, 2004, Pág. 125

La facultad normativa, en la práctica ha sido equiparada a la denominada facultad reglamentaria que posee el poder ejecutivo para desarrollar el contenido de las leyes, en palabras de Juan Martín Queralt, *“si el poder tributario se identifica con la manifestación en el terreno tributario del poder legislativo, la potestad normativa en materia tributaria equivale a la potestad reglamentaria”*¹⁴³, la cual, en materia administrativa según el mismo autor encuentra varios límites, esto es el principio de legalidad, y que tienen un carácter genérico ya que se dirige a una pluralidad de personas¹⁴⁴, por lo que no son actos particulares.

Esta potestad lo que permite es la expedición de actos normativos que permitan el desarrollo del contenido de la ley en materia tributaria; en palabras del doctor Felipe Iturralde dicha facultad resulta necesaria para lograr la efectiva aplicación de los tributos¹⁴⁵, la misma permite complementar el contenido de la ley o asegurar su ejecución.¹⁴⁶

Juan Martín Queralt señala que la misma *“es una potestad normativa, por medio de la cual los distintos entes territoriales desarrollan el contenido de las leyes y dictan actos normativos que pasan a integrarse también en el ordenamiento jurídico, formando parte de este”*¹⁴⁷, es decir que su aplicación tiene lugar después de promulgada la ley y su función es desarrollar los preceptos establecidos en la misma con el fin de concretar su contenido.

Ahora bien una vez definido el concepto de la potestad normativa o reglamentaria de los gobiernos autónomos descentralizados, debemos hablar del alcance y limitaciones de ésta, la misma que únicamente debe limitarse a desarrollar los preceptos contenidos en la ley, sin que pueda modificarla ya que *“a esta potestad no le corresponde ningún deber, sino una simple sujeción o sometimiento.”*¹⁴⁸ Es así que encontramos la limitación a esta potestad en el

¹⁴³ QUERALT, Juan Martín, La potestad Tributaria, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andera Amatucci. Editorial Temis S.A. Bogotá, 2001. Pág. 151.

¹⁴⁴ QUERALT, Juan Martín, La potestad Tributaria, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andera Amatucci. Editorial Temis S.A. Bogotá, 2001. Págs. 151 y 152

¹⁴⁵ ITURRALDE DAVALOS, Felipe, Manual de Tributación Municipal, Edición Trama, Quito, Marzo 1998. Pág. 60

¹⁴⁶ VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro, El Principio de Legalidad en el Régimen Tributario Seccional Autónomo, Revista Jurídica Ruptura AED número 47, año 2004. Pág. 32

¹⁴⁷ QUERALT, Juan Martín, La potestad Tributaria, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andera Amatucci. Editorial Temis S.A., Bogotá- Colombia, 2001. Pág. 152.

¹⁴⁸ Ibíd. Pág. 152

principio de legalidad, Francisco Clavijo Hernández al tratar lo concerniente a los impuestos asignados a los entes locales señala que esta potestad se limita a la gestión de los mismos y a la posibilidad de determinar la intensidad de los tributos dentro de los límites establecidos en la ley;¹⁴⁹ este autor desarrolla más este concepto al señalar que:

*“las entidades locales deberán siempre ajustar el ejercicio de esas potestades tributarias a las normas contenidas en la ley, que es donde, así mismo, se delimita el contenido de la autonomía tributaria local.”*¹⁵⁰

De esa manera queda claro que la potestad normativa está circunscrita al principio de legalidad, por lo que los actos normativos que expidan los gobiernos autónomos descentralizados deben estar apegados a lo que establece la ley y deben limitarse a su desarrollo para concretar su alcance y contenido. Por ende y en palabras de Rodrigo Patiño Ledesma, la facultad normativa debe cuidar de *“no alterar el espíritu de la ley, o interpretarla y/o reformarla con excepciones reglamentarias”*,¹⁵¹ y de igual manera, el mismo autor equipara a dicha facultad normativa con la reglamentaria y establece que las ordenanzas por lo tanto no pueden *“llenar lagunas o vacíos, no definir o aclarar su sentido, en la medida que esa precisión no agregue condiciones o exigencias que no estén previstas en la misma ley”*¹⁵²

Nuestra legislación al respecto también contiene disposiciones que ratifican lo señalado, es así que nuestro Código Orgánico Tributario en sus artículos 7 y 8 señala:

“Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

¹⁴⁹ CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco, Autonomía Tributaria de los Entes Locales, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andera Amatucci. Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001. Pág. 215

¹⁵⁰ CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco, Autonomía Tributaria de los Entes Locales, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andera Amatucci. Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001 Pág. 217

¹⁵¹ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Universidad Técnica Particular de Loja, Primera Edición Loja-Ecuador, Agosto 2004. Pág. 221

¹⁵² Ibíd. Pág. 227

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

Art. 8.- *Facultad reglamentaria de las municipalidades y consejos provinciales.- **Lo dispuesto en el artículo anterior se aplicará igualmente a las municipalidades** y consejos provinciales, cuando la ley conceda a estas instituciones la facultad reglamentaria.”*

En referencia entonces a los límites que tiene esta facultad normativa, encontramos que en la doctrina prevalece la idea de que la ley en materia tributaria debe contener todos los elementos que identifican al tributo, por lo que no sería permitido que por un acto normativo, en este caso mediante una ordenanza, se establezca algún atributo del mismo, sino que únicamente conviene que la misma defina claramente al tributo y que por lo tanto cubra todo aquello que la ley no ha normado.¹⁵³

Resulta necesario entonces que en la ley donde se crea el tributo consten con claridad todos los elementos del mismo, pero en la doctrina ha sido aceptada la posibilidad de que la cuantía del mismo pueda ser desarrollada por medio de esta facultad normativa siempre que existan límites claros en la ley que permitan establecerla, se puede dejar un cierto margen de discrecionalidad al sujeto activo del tributo para que aplique la cuantía del mismo siempre que no rebase los límites establecidos en la ley.

En este sentido, Andrea Fedele señala que:

“cabe remitir el régimen de la base imponible y de las alícuotas a la norma secundaria, siempre que en la norma primaria existan unos criterios y unos límites adecuados para orientar las decisiones reglamentarias y que, al propio tiempo, permitan el control de legalidad en sede jurisdiccional”¹⁵⁴,

Entonces la mencionada autora complementa lo indicado al expresar que dichos límites pueden ser verificables en la vía jurisdiccional y complementa su criterio al referirse

¹⁵³ ITURRALDE DAVALOS, Felipe, Manual de Tributación Municipal, Edición Trama, Quito, Marzo 1998. Pág. 64

¹⁵⁴ FEDELE, Andrea, La Reserva de Ley, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andera Amatucci. Editorial Temis S.A. Bogotá- Colombia. 2001. Pág. 179

nuevamente al principio de legalidad al señalar que *“se justifica, entonces, la atribución a la norma reglamentaria de un margen de decisión, con una extensión variable en cada caso, pero siempre dentro de los criterios y límites que establece la ley.”*¹⁵⁵ Es así que los autores limitan esta ligera discrecionalidad de la administración sobre el mencionado punto a los principios generales establecidos en la constitución y en la ley por lo que la discrecionalidad únicamente puede manifestarse en *“la cuantía del tributo, con base en la alícuota y, en su caso, en la decisión de aplicar o no el tributo”*¹⁵⁶.

El doctor Felipe Iturralde al respecto manifiesta que el contenido mínimo que debe tener la ordenanza en el caso que se deje abierta es la facultad de regulación de la cuantía del tributo y señala que:

*“si el legislador deja un margen para que el sujeto activo regule este aspecto, es muy importante que la ordenanza contenga la base imponible, la forma o fórmula de cálculo o una tabla que fije la cuantificación del tributo, de manera que el contribuyente sepa con seguridad lo que le corresponde pagar”*¹⁵⁷

Uno de los criterios que ha sido acogido por la doctrina para establecer los límites para esta potestad normativa en relación a la cuantía del tributo es el establecimiento en la ley de un techo o límite máximo y un piso o límite mínimo en el cual puede oscilar la cuantía del mismo.¹⁵⁸

Con lo expresado entonces, queda claro que la facultad normativa de los municipios se encuentra limitada a un desarrollo de la ley sin que este desarrollo pueda alterar o modificar el sentido de la misma, pero que en ciertas ocasiones se puede dejar un margen de actuación a las municipalidades y a los demás entes autónomos para la fijación de la cuantía del tributo siempre y cuando en la ley se establezcan los límites a esta facultad a efectos de no alterar principios como el de seguridad jurídica.

¹⁵⁵ Ibíd., Pág. 180

¹⁵⁶ Ibíd. Pág. 190

¹⁵⁷ ITURRALDE DAVALOS, Felipe, Manual de Tributación Municipal, Edición Trama, Quito, Marzo 1998. Pág. 64

¹⁵⁸ FEDELE, Andrea, La Reserva de Ley, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andera Amatucci. Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia, 2001. Pág. 183

CAPÍTULO IV

4.1.- El procedimiento de creación tributaria

Toda vez que hemos analizado el modelo de descentralización del Ecuador, las competencias de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, las formas de financiamiento que tienen estos, fundamentalmente aquellos provenientes de ingresos propios mediante la creación de tributos y hecho el análisis del principio de legalidad en referencia a la potestad tributaria de impuestos tasas y contribuciones especiales y una vez determinado que los impuestos se crean por ley de acuerdo a lo establecido en el artículo 301 de la Constitución que establece la reserva de ley para los mismos y que las tasa y contribuciones especiales se crean a través de ordenanzas expedidas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados, es momento de tratar acerca del procedimiento formal de creación tributaria.

4.1.1.- Impuestos

Hablemos entonces de los impuestos, por ser evidentemente los tributos sobre son los que más familiarizados nos encontramos.

En nuestro país tal como lo indicamos, el artículo 301 establece el principio de reserva de ley, señalando que solamente mediante una disposición normativa de esta jerarquía se pueden crear, modificar o extinguir impuestos. Análoga fórmula encontramos en el artículo 120 numeral 7 de la Constitución que señala que dentro de las facultades de la Asamblea Nacional se encuentra el crear, modificar o extinguir tributos a través de la expedición de una ley, sin menoscabo de las atribuciones asignadas a los diversos Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Haciendo un repaso de la Ley Orgánica de la Función Legislativa, encontramos que es válida la aclaración constitucional en referencia a la aplicación del principio de legalidad tributaria en referencia a la facultad que se confiere a la Asamblea Nacional para establecer, modificar o extinguir tributos, en el sentido que los mismos deben ser creados a través de una ley, no pudiendo de ninguna manera como se ejemplificará más adelante crearlos a través de acuerdos

o resoluciones que son también formas en las cuales la Asamblea Nacional expresa sus decisiones.¹⁵⁹

El artículo 9 numeral 7 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa también le confiere análoga atribución a la Asamblea Nacional para crear, modificar o extinguir tributos en general, lo que en líneas generales nos hace suponer que este cuerpo colegiado goza de las facultades tributarias también para la creación de tasas y contribuciones especiales, toda vez que la Constitución y la ley únicamente tratan acerca de que los impuestos no pueden crearse, modificarse o extinguirse mediante una norma que no sea una ley para guardar el principio de legalidad tributaria pero no hace mención alguna sobre los otros tipos de tributos, los cuales también de acuerdo a las atribuciones señaladas podrían crearse, modificarse o extinguirse mediante la expedición de una ley.

Es importante a nuestro criterio el mencionar que de acuerdo con las normas citadas, la Asamblea Nacional mediante la expedición de una ley, puede crear todo tipo de tributos, inclusive tasas y contribuciones especiales siempre que se respete el no invadir las competencias exclusivas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados ya que de lo contrario sería leyes inconstitucionales al no tener la Asamblea Nacional la competencia para dictar este tipo de leyes. Sin embargo dentro de las competencias del Gobierno Central perfectamente se podría dictar una ley que cree, modifique o extinga una tasa o una contribución especial.

En nuestra legislación, encontramos algunas disposiciones en las cuales se han establecido tasas a favor de ciertas entidades del Estado a través de una ley como lo establecido en la Ley Orgánica de la Economía Popular y Solidaria y del Sector Financiero Popular y Solidario en lo referente a las contribuciones a favor de la Superintendencia¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Artículo 8 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa.

¹⁶⁰ Art. 54 .- Distribución de utilidades y excedentes.-Las utilidades y excedentes, en caso de generarse se distribuirán de la siguiente manera:

- a) Por lo menos el cincuenta por ciento (50%) se destinará al incremento del Fondo Irrepartible de Reserva Legal;
- b) Hasta el cinco por ciento (5%) como contribución a la Superintendencia, según la segmentación establecida; y,
- c) El saldo se destinará a lo que resuelva la Asamblea General.

De acuerdo al artículo 301 de la Constitución ya mencionado se establece que la iniciativa para la creación de impuestos corresponde exclusivamente a la Función Ejecutiva, igual precepto se recoge en el artículo 69 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa, es decir se reserva al Presidente de la República el ejercicio de esta potestad, lo que guarda relación con los artículos constitucionales en los que se menciona que el Gobierno Central tiene competencia exclusiva sobre la política fiscal y tributaria; es entonces que el Presidente como jefe de gobierno es aquel que ostenta esta facultad.

La Constitución y la Ley, establecen también ciertos requisitos que deben tener los proyectos de ley en general, dentro de los que se encuentran aquellos que busquen crear, modificar o extinguir tributos. Al respecto el artículo 136 de la Constitución, en concordancia con el artículo 56 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa establecen que el proyecto de ley presentado debe cumplir con 3 requisitos esenciales que no pueden ser subsanados u omitidos: el primero referente a que el proyecto debe referirse a una sola materia, el segundo es que debe contener la suficiente exposición de motivos y la tercera es que debe contener un articulado.

Al respecto del requisito de referirse a una sola materia, hay que mencionar que la reforma de varios cuerpos legales por sí sola no significa que el proyecto trate de diversas materias, sino que pueden existir varios cuerpos legales que regulen una sola materia¹⁶¹, por lo que estaría prohibido es la modificación de una gran cantidad de cuerpos legales que contengan disposiciones que no se relacionan unas con otras.¹⁶²

Para entender de mejor manera, lo que se considera una sola materia, es necesario hacer el análisis del denominado principio de unidad, la Corte Constitucional Colombiana ha hecho un análisis del mismo y ha mencionado lo siguiente:

“4.3. Respecto a las implicaciones del principio de unidad de materia en el ámbito del control constitucional, la Corporación ha precisado que constituye un parámetro que habilita a cualquier ciudadano para plantear la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas que lo han incumplido; que le impone la carga de identificar la materia de la ley y las normas que no se relacionan con ella; y que le plantea al juez constitucional la

¹⁶¹ OYARTE MARTÍNEZ, Rafael, Curso de derecho Constitucional, Tomo II, La Función Legislativa, Fondo Editorial Andrade y Asociados, Primera Edición, 2005, Pág. 103

¹⁶² Ibíd.

*necesidad de identificar los núcleos temáticos de la ley y la existencia o no de una relación de conexidad objetiva y razonable entre tales núcleos y las disposiciones cuya expulsión se pretende.*¹⁶³

Por otra parte se delimita y se nos dan parámetros al respecto para poder entender en que consiste el principio de unidad para determinar si el proyecto versa o no sobre una sola materia:

4.4. Para ejercer el control de constitucionalidad por vulneración del principio de unidad de materia en el caso que nos ocupa, debe la Sala determinar, en primer lugar, cuál es la materia propia de la Ley 1124 de 2007, para luego proceder, de manera amplia o flexible, a establecer si existe conexidad temática, teleológica o sistemática entre la norma acusada (Art. 8) y la ley que la contiene.

4.4.1. A fin de establecer la materia propia de la Ley 1124 de 2007 se debe determinar, en primer lugar, su núcleo temático para luego inferir si la norma acusada vulnera o no el principio de unidad de materia.

*Para estos efectos, la Corte ha señalado que, resultan valiosos elementos como el contenido de la exposición de motivos en cuanto allí se exponen las razones por las cuales se promueve el ejercicio de la función legislativa y se determinan los espacios de las relaciones sociales que se pretenden interferir; el desarrollo y contenido de los debates surtidos en las comisiones y en las plenarias de las cámaras; las variaciones existentes entre los textos originales y los textos definitivos; la producción de efectos jurídicos de las distintas esferas de una misma materia; su inclusión o exclusión de la cobertura indicada en el título de la ley; etc. La valoración conjunta de todos esos elementos permite inferir si una norma constituye el desarrollo de la materia de la ley de que hace parte.*¹⁶⁴

La observancia de dicho requisito es responsabilidad del órgano legislativo, sobre ese tema también se ha pronunciado la Corte Constitucional Colombiana mencionando:

*“La observancia del principio de unidad de materia, le impone al Congreso el cumplimiento de dos condiciones básicas: (i) definir con precisión desde el mismo título del proyecto cuales serán las materias centrales que se van a desarrollar a lo largo del articulado, y (ii) mantener una estricta relación interna entre las normas que harán parte del texto de la ley, de manera que exista coherencia temática entre ellas y una clara correspondencia con la materia general de la misma.”*¹⁶⁵

¹⁶³ Sentencia C-486/09 Corte Constitucional Colombiana

¹⁶⁴ *Ibíd.*

¹⁶⁵ Sentencia C-704/10 de la Corte Constitucional Colombiana.

Por otro lado, al respecto de la exposición de motivos, el mismo se aplica con la finalidad de conocer la razón o los objetivos por los cuales se ha planteado el proyecto de ley y de esa forma como quedó mencionado verificar la pertinencia o no del proyecto de ley.

4.1.2.- Trámite

Sobre el trámite del proyecto de ley, hay que mencionar que la Ley Orgánica de la Función Legislativa, señala que una vez recibido el proyecto de ley este será calificado por el Consejo de Administración Legislativa verificando que se cumplan los requisitos señalados. De ser calificado el proyecto de ley se lo enviará a una de las comisiones especializadas para que las mismas en el plazo de cuarenta y cinco días presenten un informe para ser tratado en el Pleno de la Asamblea Nacional en primer debate, para luego una vez terminado el mismo pase nuevamente a la comisión para que nuevamente en el plazo de cuarenta y cinco días presente un informe para ser debatido por segunda vez en el Pleno de la Asamblea Nacional, donde se procederá a aprobar el proyecto o a archivarlo.¹⁶⁶

De llegarse a aprobar el proyecto de ley, este será enviado al Presidente de la república para que en su calidad de legislador sancione u objete total o parcialmente el proyecto de ley en un plazo de treinta días, si no lo hiciera en este plazo, el proyecto se mandará a publicar directamente en el Registro Oficial, igual tratamiento se dará en caso de sanción del proyecto.¹⁶⁷

De existir objeción parcial, se devolverá el proyecto a la Asamblea Nacional con un texto alternativo en el cual no se pueden incorporar materias no establecidas en el proyecto enviado por la Asamblea, para que ésta se pronuncie en un plazo de treinta días en un solo debate si se allana al mismo con la mayoría de los presentes a la sesión o si se ratifica en el proyecto enviado con los votos de las dos terceras partes de sus integrantes. Si la Asamblea Nacional no

¹⁶⁶ Artículo 137 de la Constitución de la República del Ecuador y artículos 58, 60, 61 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa.

¹⁶⁷ Artículo 63 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa.

se pronuncia en este periodo, se entenderá que la misma se ha allanado a la objeción parcial.

¹⁶⁸

En caso de objeción total, la Asamblea Nacional solamente podrá considerar el proyecto de ley transcurrido un año a partir de la objeción y podrá ratificarlo con los votos de las dos terceras partes de sus integrantes.¹⁶⁹

Si la objeción es por inconstitucionalidad, se requerirá de un dictamen de la Corte Constitucional, el cual en caso de confirmar la inconstitucionalidad total del proyecto lo archivará y en caso de ser parcial, lo enviará a la Asamblea Nacional para que realice los correctivos necesarios para pasar nuevamente al Presidente de la República para su sanción. En caso que no exista inconstitucionalidad del proyecto, la Asamblea Nacional lo promulgará y ordenará su publicación.¹⁷⁰

4.1.3.- Trámite de Urgencia en Materia Económica

El trámite urgente en materia económica, es aquel que se ha establecido en la legislación que permite al Presidente de la República, el envío de estos proyectos que son únicamente de materia económica con lo cual su contenido no puede rebasar esta temática. El artículo 140 de la Constitución establece que el Presidente de la República puede calificar como urgente en materia económica un proyecto de ley para que el mismo sea aprobado o negado en el plazo máximo de 30 días desde su presentación al órgano legislativo. Entonces existen 3 requisitos para la calificación de un proyecto de ley como urgente en materia económica: el primero a que el mismo sea remitido por el Presidente de la República, el segundo referente a que sea de materia económica y el tercero que sea calificado como tal por el Presidente,¹⁷¹ lo cual no deja de ser criticable ya que queda a criterio del primer mandatario

¹⁶⁸ Artículo 64 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa.

¹⁶⁹ Artículo 138 de la Constitución de la República del Ecuador.

¹⁷⁰ Artículo 139 de la Constitución de la República del Ecuador y artículo 64 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa.

¹⁷¹ OYARTE MARTÍNEZ, Rafael, Curso de derecho Constitucional, Tomo II, La Función Legislativa, Fondo Editorial Andrade y Asociados, Primera Edición, 2005, Pág. 112

dicha calificación no pudiendo el órgano legislativo analizar la exposición de motivos del proyecto de ley para calificar o no el proyecto por ser de exclusiva competencia del Presidente de la República.

El texto constitucional referido, señala que mientras se encuentre en trámite un proyecto de ley calificado con esta calidad, no se puede remitir otro con el mismo carácter, salvo que se haya decretado el estado de excepción.

De la misma manera, se establece que en el caso que la Asamblea Nacional no emita un pronunciamiento en el que apruebe, o niegue el proyecto de ley en un plazo de 30 días, el Presidente de la República lo publicará como decreto ley, el mismo que podrá ser modificado o derogararlo a través del trámite ordinario establecido en la Constitución.

El artículo 140 también señala que el trámite de aprobación de los proyectos calificados como urgentes en materia económica es el ordinario con excepción a los plazos.

Sobre este tema se han suscitado 2 problemas al respecto: el primero respecto al artículo 68 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa que establece lo siguiente:

“Art. 68.- Iniciativa.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante el trámite ordinario previsto en esta Ley, la Asamblea Nacional podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.”

Este artículo recoge el principio de legalidad establecido en la Constitución, pero ha sido el elemento mediante el cual en su momento varios legisladores¹⁷² han señalado que no se pueden crear impuestos a través de un trámite calificado como urgente en materia económica ya que el artículo 68 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa señala expresamente que solo a través del trámite ordinario previsto en la Ley, se puede establecer, modificar o extinguir impuestos con lo que todo proyecto que sea remitido con el carácter urgente en materia económica violaría esta disposición y por ende el mismo no debería tramitarse hasta que este sea enviado por la vía ordinaria.

¹⁷² Revisar acta 136 del Pleno de la Asamblea Nacional realizada el día 16 de noviembre de 2011. Al respecto los asambleístas Fausto Cobo, Vicente Taiano, Marco Murillo, Gilmar Gutiérrez, Betty Amores y Juan Carlos López sostuvieron esta tesis en la tramitación del proyecto de ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

Al respecto discrepamos con esta posición, toda vez que el artículo 140 de la Constitución no establece limitaciones para el envío de proyectos de ley calificados como urgentes en materia económica, sino que como quedó explicado con anterioridad únicamente basta que versen sobre esa materia para que puedan ser enviados a la legislatura y resulta más ilógico aún ya que como se ha visto a lo largo del desarrollo del presente trabajo, la creación de impuestos al ser parte de las fuentes de ingresos de los diversos niveles de gobierno existentes en el país, corresponden de hecho con total claridad a la referida materia. Por otro lado, el segundo inciso de dicho artículo menciona que *el trámite para la presentación, discusión y aprobación de estos proyectos será el ordinario, excepto en cuanto a los plazos anteriormente establecidos*, por lo que queda claro también que el trámite de los proyectos de ley calificados como urgentes en materia económica son los ordinarios con la única excepción del plazo ya que como se mencionó requieren de exactamente el mismo procedimiento para ser tratados o archivados, esto es una calificación, el trámite en las comisiones, dos debates en el pleno y la misma mayoría para la aprobación de las leyes en general, por lo que como queda dicho esa afirmación pierde total sustento.

El segundo problema se plantea respecto a que si la Asamblea Nacional no se pronuncia sobre un proyecto de ley calificado como urgente en materia económica que trate sobre impuestos, dicho proyecto puede publicarse directamente como un decreto-ley, con lo cual queda la inquietud acerca si ese decreto-ley no vulnera el principio de legalidad. La Constitución en el inciso final del artículo 140 señala como consecuencia de la ausencia de voluntad de la Asamblea Nacional que el proyecto sea publicado directamente como un decreto -ley por parte del Presidente de la República, al respecto la Constitución en el artículo 425 que trata sobre la jerarquía de las leyes no menciona a los decretos-ley que se expidan por lo que concordamos en este punto con lo señalado por el doctor Rafael Oyarte al señalar que el decreto-ley *es un acto normativo de rango legal, teniendo en cuenta su misa jerarquía dispositiva, sea orgánico o sea ordinario*¹⁷³ por lo que consideramos no se vulnera el principio de legalidad. Por otro

¹⁷³ OYARTE MARTÍNEZ, Rafael, Curso de derecho Constitucional, Tomo II, La Función Legislativa, Fondo Editorial Andrade y Asociados, Primera Edición, 2005, Pág. 115

lado también, la Asamblea Nacional en cualquier momento puede modificar o derogar el decreto ley siguiendo el trámite ordinario del proceso de formación de leyes.

Se debe hacer referencia también al procedimiento de aprobación de las leyes el cual debe obviamente darse de la manera indicada con anterioridad y mediante los requisitos y formas legales establecidas, es decir siguiendo el respectivo trámite, sea este urgente en materia económica u ordinario, no siendo posible aprobar o negar un proyecto mediante otro acto normativo expedido por la Asamblea Nacional como sucedió en el proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado en el cual el Pleno de la Asamblea Nacional sin seguir el procedimiento establecido ya que no se presentaron los informes de la comisión respectiva, con una resolución, negó el proyecto de ley mencionado, lo cual evidentemente no tuvo efectos jurídicos por no haberse seguido el procedimiento debido.¹⁷⁴

4.2.- Procedimiento de Creación de Tasas y de Contribuciones Especiales de Mejora

Revisemos ahora el procedimiento de creación de las tasas y contribuciones especiales. En primer lugar de acuerdo al principio de competencia establecido en el artículo 425 de la Constitución y tal como lo indicamos, el Gobierno Central en el ejercicio de sus competencias a través de su órgano legislativo, podría crear tasas y contribuciones especiales a través de la expedición de una ley siempre y cuando se refieran a las competencias exclusivas de este nivel de gobierno señalados en la Constitución.

Ahora bien, observemos el procedimiento de creación de tasas y contribuciones especiales de mejora de los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

¹⁷⁴ Revisar el acta de la Asamblea Nacional de la reinstalación de la sesión No. 136 llevada a cabo el 17 de noviembre de 2011, mediante la cual a través de una resolución se negó el proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.

Al igual que lo establecido para los impuestos, corresponde al ejecutivo de cada uno de los niveles de gobierno la iniciativa privativa para la creación, exoneración o modificación de tributos en el ámbito de sus competencias; así lo establecen los artículos 37 literal e) para los gobernadores regionales, el artículo 50 literal e) para los prefectos provinciales, el artículo 60 literal e) del COOTAD para el alcalde municipal y el artículo 90 literal e) para el alcalde metropolitano.

Las disposiciones comunes para todos los niveles de gobierno establecen también que los concejos de todos los niveles de gobierno aprobarán sus ordenanzas con la mayoría de sus miembros. Sobre el contenido del proyecto de ordenanza aplican reglas análogas a la de los proyectos de ley y los mismos deben referirse a una sola materia y contar con la suficiente exposición de motivos, además de contar con el articulado que se proponga.

Se establece también la obligatoriedad de dos debates por parte del respectivo órganos legislativos, los cuales se realizarán en días distintos y una vez aprobada la norma esta se remitirá al respectivo ejecutivo para que este la observe o la sancione. En caso de observación, la ordenanza será devuelta al órgano legislativo para que se allane a las observaciones o insista en el texto enviado para lo cual requerirá del voto de las dos terceras partes de sus integrantes.¹⁷⁵

¹⁷⁵ Artículo 322 COOTAD

Conclusiones

Una vez que hemos analizado el proceso de descentralización que se busca en nuestro país y la forma en que el poder tributario va ligado directamente a este proceso, expondremos las principales ideas que hemos recogido a lo largo del desarrollo del presente tema para luego realizar una propuesta que a criterio nuestro lograría efectivizar este proceso que lleva más de una década tratando de instaurarse en nuestro país o al menos dotar de mayores instrumentos que potencien esta herramienta.

Un proceso de descentralización parte de la existencia de dos premisas fundamentales sin las cuales no puede llevarse a cabo, el primero es una asignación de competencias que debe ir acompañada de la obtención de recursos para poder ejecutar sus competencias asignadas. Adicionalmente a este proceso debe acompañarse la potestad de decidir sobre sus asuntos internos, sobre su forma de gobernarse y sobre el destino que se da a sus recursos.

El Ecuador es un estado unitario que se gobierna de manera descentralizada, en el cual este proceso ha tratado de instaurarse desde hace varios años, sin embargo dada la fuerte estructura centralista que teníamos se vuelve difícil el lograr una descentralización efectiva.

La Constitución de 1998 contenía varias disposiciones que en teoría permitían el funcionamiento de un Estado Descentralizado, sin embargo al no establecerse competencias específicas a los demás niveles de gobierno se daban casos de duplicación de funciones y se dificultaba la obtención de recursos. Además como no existía tampoco la necesidad de contar con un elemento de planificación, se desperdiciaban los recursos sin saber el destino del gasto público y mucho menos saber si ese gasto se dirigía a la satisfacción de las necesidades prioritarias existentes en el territorio.

Es así que es importante el avance que se ha dado al respecto en la Constitución del año 2008, toda vez que se parte de la planificación en todos los niveles de gobierno y de la formulación de diversos planes de manera participativa para garantizar que los administrados sepan el destino de los recursos, a lo que la doctrina en materia de finanzas públicas ha denominado como el principio de legalidad financiera, es decir el saber en que gastamos.

También es importante el haber asignado a nivel constitucional a los diversos niveles de gobierno, de esta forma la planificación debe considerar las mismas para la ejecución de las políticas que se vayan a realizar. Como hemos visto la asignación de competencias es el primer paso para lograr un proceso amplio de descentralización al cual debe acompañarse la respectiva posibilidad de contar con recursos propios.

En materia de finanzas públicas se han establecido elementos esenciales para el buen manejo del dinero público, las reglas referentes a sostenibilidad fiscal y endeudamiento público buscan que los diversos niveles de gobierno busquen que sus recursos se generen en su mayor parte por los recursos propios que puedan generar y pretenden que cada nivel de gobierno no sea dependiente de las transferencias provenientes del gobierno central ya que esto vuelve ineficiente a la administración y no permite que el proceso de descentralización se pueda dar de una manera efectiva ya que los gobiernos descentralizados se acostumbran a gastar sin tener la responsabilidad de recaudar.

A través del establecimiento de la regla fiscal, se propende también al cumplimiento de este objetivo, es decir se busca que los diversos niveles de gobierno traten de recaudar para el cumplimiento de sus competencias ya que de lo contrario no pueden financiar sus gastos a través del endeudamiento ni a través de las preasignaciones conferidas por el Gobierno Central.

Se aclara también con el fin de garantizar el sistema planteado la prohibición de que entes y organismos privados se beneficien de recursos públicos provenientes de tasas y contribuciones especiales como ocurría tiempos atrás a través de los cuales se realizaba obra pública que no estaba sujeta al régimen de finanzas públicas y que tampoco cumplía con los objetivos de la planificación.¹⁷⁶

La Constitución también establece que la política económica tiene como objetivos la redistribución de la riqueza, el incentivar la producción, empleo y el desarrollo tecnológico, así como lograr un equilibrio territorial manteniendo y preservando el ambiente. Para esto se estableció un nuevo modelo de división territorial en el cual se incluyen las regiones con la

¹⁷⁶ Artículo 287 de la Constitución de la República del Ecuador.

finalidad de la búsqueda de territorios equipotentes, los cuales a través del ejercicio de sus competencias puedan explotar sus recursos y generar riqueza dentro de sus territorios, para lo cual pueden crear una serie de incentivos que permitan el fomento industrial y productivo de la región.

A estas regiones no solo se les otorga autonomía, sino que se les confiere la facultad de dictar sus propias normas que rigen su gobierno y competencias al permitírseles que estas mismo elaboren sus propios estatutos de funcionamiento, el cual debe ajustarse a la Constitución.

Nuestro nuevo sistema, nos orienta indudablemente a tratar de constituir regiones que sean el elemento dinamizador de la economía y a través de los cuales se logre el desarrollo territorial equitativo en el país. Por otro lado, vemos también que los municipios continúan siendo el nivel de gobierno que goza de mayor número de competencias y sobre los cuales se debe construir el avance en todos los ámbitos de nuestra sociedad. Por otro lado, también se busca fortalecer a los distritos metropolitanos con la finalidad que estos satisfagan a través del ejercicio de sus competencias la mayor cantidad de necesidades de los habitantes de su territorio. Recordemos que estos gozan de las facultades y competencias asignadas a los municipios, provincias y regiones por lo que cuentan con una amplia gama de facultades para el ejercicio de sus funciones y el cumplimiento de sus objetivos.

Uno de los contenidos más visibles y de mayor importancia dentro del proceso de descentralización es el que hace referencia al poder tributario de los diversos niveles de gobierno con el cual se busca una descentralización fiscal que permita la generación de recursos propios a más de participar de las rentas del Estado.

No se puede concebir más en nuestro país que los gobiernos descentralizados dependan en una gran proporción de las preasignaciones otorgadas por el Gobierno Central, ya que los mismos de acuerdo a la nueva estructura debe buscar la eficiencia en su administración ya que son los llamados a satisfacer las necesidades existentes de una manera rápida y eficaz por su mayor cercanía y conocimiento de los problemas y necesidades existentes.

Es importante entonces que los diversos Gobiernos Autónomos Descentralizados generen sus propios recursos aprovechando sus competencias con la finalidad que puedan competir entre los servicios que oferten y de esa manera permitir que los ciudadanos se trasladen de un lugar a otro en virtud de que se beneficien de un bien o servicio determinado.

La doctrina establece varios modelos de descentralización fiscal a través de los cuales se pueden generar recursos entre las que encontramos la asignación de recursos del gobierno central, la transferencia de la recaudación de los tributos y la superposición de tributos, la primera propia de los estados muy centralizados y la tercera en estados donde la descentralización fiscal es más alta y en la cual se otorga potestad tributaria a los entes subnacionales.

En nuestro país, se otorga potestad tributaria a los entes subnacionales para que en el ejercicio de sus competencias puedan generar recursos propios, estos a su vez dependen de la calidad y eficiencia de la amplia gama de servicios que pueden prestar de acuerdo a sus competencias para financiar sus presupuestos. Es así que los diversos niveles de gobierno deben maximizar el ejercicio de sus competencias para obtener la mayor cantidad de recursos financieros.

En la actualidad los entes subnacionales se financian de una manera mixta, en cierta parte por los recursos provenientes de preasignaciones del Gobierno Central y en otra parte producto de la generación de ingresos propios.

Los ingresos propios que generan provienen en su mayor parte de los ingresos tributarios que generan de las tasas y contribuciones especiales que crean o de los impuestos a ellos asignados o del porcentaje de los impuestos que les han sido cedidos. Estos tributos deben guardar conformidad con los principios constitucionales y legales de la tributación universal.

Dentro de estos principios, el de legalidad es el de mayor importancia para el derecho tributario, toda vez que sirve de base para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que permite la eliminación de la arbitrariedad por parte de los órganos aplicadores de los

tributos, garantizando que para el establecimiento de los mismos, exista la representación popular.

En el Ecuador, la Constitución de la República, otorga facultades tributarias originarias o facultad legislativa a la Asamblea Nacional para la creación, modificación y exoneración de impuestos y a los Gobiernos Autónomos Descentralizados en sus diferentes niveles a excepción de las juntas parroquiales rurales para la creación, modificación y exoneración de tasas y contribuciones especiales.

Los gobiernos autónomos descentralizados gozan a más de la potestad legislativa de la denominada potestad normativa. Esta en materia tributaria equivale a los que en materia administrativa se conoce como la facultad reglamentaria, según la cual solamente se puede hacer una descripción más amplia del contenido de la ley con el fin de facilitar la aplicación de la misma, sin que de ninguna manera se pueda alterar su contenido, ni agregar elementos de los tributo.

En la actualidad el principio de legalidad ha perdido un poco de rigidez, estableciendo la posibilidad de que la ley no contenga la cuantía del tributo y que se deje la posibilidad que mediante un reglamento o una ordenanza se establezcan las tarifas del mismo, pero en virtud de la aplicación del principio de legalidad, en la misma ley se debe encontrar de forma clara todos los elementos y los límites que servirán de base para realizar dicha determinación, no dejando suelto el libre arbitrio del ente aplicador de los tributos; de esta forma si el reglamento o la ordenanza contradicen lo establecido en la ley o van más allá de lo en ella establecido puede ser revisada la legalidad de la norma en la vía jurisdiccional.

En nuestro país, las ordenanzas tributarias mediante las cuales se crean, modifican o extinguen tasas y contribuciones especiales, al otorgar facultades legislativas constitucionales directas a los gobiernos autónomos descentralizados, tendrían el rango de una ley en esa materia, en virtud del principio de competencia establecido en la Constitución, por lo que no podría alegarse la violación al principio de legalidad.

El principio de legalidad en su aspecto formal significa que la creación de tributos debe realizarse con apego al procedimiento establecido en la ley, por lo que cualquier violación al mismo resultaría en una vulneración a este principio, por lo que no nos debemos limitar cuando analizamos este principio a ver si el acto que contiene un tributo tiene un rango de ley u ordenanza de acuerdo con la competencia sino que se debe observar el procedimiento que se ha seguido para su creación ya que en la práctica se han suscitado diversos problemas.

RECOMENDACIONES Y PROPUESTA

Para iniciar las recomendaciones sobre el tema que se ha planteado, voy a realizar un breve análisis de la estructura presupuestaria en relación a los ingresos de los dos municipios más grandes del país para tomarlos como referencia para establecer la propuesta al respecto, considerando que el resto de municipios son de menor tamaño y por ende su estructura de ingresos es aún más limitada.

Empecemos analizando la estructura del presupuesto de Guayaquil para el año 2013, el mismo se financia con 138'959.000 (23%) que proviene de la recaudación propia de tributos, una cantidad de 239'510.000 (39.65%) provenientes de preasignaciones del Gobierno Central, 123'000.000 (20,36%) de saldos propios y 102'659.000 (16,99%) a través de financiamiento, lo que da un presupuesto total que asciende a 604'128.000¹⁷⁷

Por otra parte el presupuesto del ejercicio fiscal 2013 para el Distrito Metropolitano de Quito asciende a USD 793'001.466,50, de los cuales 206'785.666,80 (38%) corresponden a ingresos propios por concepto de tributos, mientras que las transferencias correspondientes a preasignaciones por parte del Gobierno Central ascienden a 329'645.413,13, (41%) un total de 56'979.183,00 proveniente de saldos disponibles y USD 118'171.175,00 provenientes del financiamiento.¹⁷⁸

¹⁷⁷ Presupuesto Inicial aprobado de Guayaquil, tomado de <https://docs.google.com/file/d/0ByDpeMyxDkoJel9VQlc4UIFkQkU/edit?pli=1>

¹⁷⁸ Cédula presupuestaria del Municipio de Quito, del año 2013. Tomado de www.quito.gob.ec

Como vemos, los dos municipios más grandes, donde se encuentra la mayor cantidad de personas del país, no alcanzan ni siquiera el 50% del total de sus ingresos, en el caso de Quito, el 38% y en el caso de Guayaquil apenas el 23%, en contraposición de los ingresos que reciben por preasignaciones provenientes del Gobierno Central que alcanzan un alto porcentaje de 41% en el primer caso y el 39,65% en el segundo.

De esta análisis podemos concluir que a pesar que en nuestra Constitución y a lo largo de la legislación, se ha tratado de fortalecer el proceso de descentralización como ya quedó indicado a través de la asignación de competencias y la posibilidad de generación propia de recursos, esto no ha llegado a hacerse realidad en la práctica, ya que como quedó indicado se sigue dependiendo de las rentas provenientes del gobierno central, lo que en la práctica nos convierte en un estado todavía de carácter muy centralista. Esta realidad con toda seguridad se verá más acentuada en los demás Gobiernos Autónomos descentralizados del país que no cuentan con un aparataje burocrático tan grande y organizado como la de los dos municipios expuestos.

Notamos también que la generación propia de recursos es insuficiente para cumplir con los objetivos planteados en la planificación respectiva y que por ende existe un sistema deficitario de gestión tributaria a pesar que se han implementado mecanismos para su mejoramiento.

En el ámbito de la descentralización fiscal de acuerdo con lo expuesto no resulta suficiente el otorgar facultad legislativa para la creación de tasas y contribuciones especiales a los diversos Gobiernos Autónomos descentralizados ya que a pesar que existe una falencia en el conocimiento de cómo utilizar los mismos, muchas veces no existe la capacidad para la generación de bienes o servicios que potencialmente generen una recaudación.

Es así que encontramos niveles de gobierno que aparte de contar con muy pocas competencias como los gobiernos autónomos provinciales, se les asigna un régimen de transferencias producto de impuestos que generan muy poca recaudación, lo que obviamente genera que el círculo se vuelva a cerrar y que estos organismos dependan en gran medida del Gobierno Central.

Notamos también que los municipios y los concejos metropolitanos, si bien no se les ha concedido facultad tributaria para la creación de impuestos, son los únicos a los cuales mediante el COOTAD se les ha asignado impuestos específicos para que a través de su reglamentación respectiva puedan generar sus recursos propios, es decir de alguna manera se compensa esta carencia existente con el establecimiento de varios tributos.

Por otra parte notamos también que existen niveles de gobierno como los Gobiernos Autónomos Parroquiales Rurales a los cuales se les han asignado varias competencias pero sin la posibilidad de poder generar sus recursos propios ya que los mismos gozan únicamente de la facultad normativa no pudiendo generar tasas y contribuciones especiales, de esa manera como se ha estudiado en el presente trabajo de acuerdo a la doctrina no existe un adecuado modelo de descentralización fiscal para estos organismos.

Entonces de lo expuesto podríamos sugerir el siguiente modelo para el perfeccionamiento del sistema en nuestro país y así permitir que la descentralización fiscal sea una herramienta efectiva que permita mejorar la gestión tributaria de los Gobiernos Autónomos Descentralizados a su vez que posibilite dejar la dependencia del nivel de gobierno central con el objetivo de hacer real la autonomía que tanto se consagra en la Constitución y en la legislación en general.

Se plantea como primer punto la revisión de la necesidad de contar con un nivel de gobierno provincial, que a más del fuerte sentido de identidad que genera en sus habitantes no se le han asignado mayores competencias y mucho menos potestades reales de buscar financiamiento ya que tienen un sistema de impuestos transferidos muy pobres. A más de esto es precisa su revisión ya que la mayoría de sus competencias son análogas a las asignadas a los Gobiernos Parroquiales Rurales.

Al respecto, tomando las palabras del doctor Miguel Ángel Bossano, en el Ecuador se busca implementar un fuerte sistema de descentralización en cual tenga como su motor de arranque a las regiones que se espera se creen. Las Provincias han sido, son y serán inviables como territorio y se vuelven más inviables aún debido a la limitación de sus competencias y con la poca asignación de recursos que tienen, lo cual se puede comprobar a través de toda la vida

política del país que nos ha convertido en un estado totalmente centralista en el cual no ha funcionado el proceso de descentralización. De ahí la importancia de construir un nuevo modelo de desarrollo territorial tomando como base una estructura territorial equipotente que intente corregir las inequidades existentes. De ahí que buscando fortalecer este aspecto con el fin de lograr un verdadero régimen autonómico en palabras del mismo autor: *“lo ideal sería que las regiones tengan facultad gubernativa, para que puedan crear leyes fundamentalmente de creación de impuestos que les permita financiar no solo la nueva organización territorial sino el nuevo ordenamiento territorial que se plantea, lo cual permitiría un verdadero proceso de descentralización fiscal y una autonomía sin necesidad de convertirnos en un estado federal, sino simplemente en un estado compuesto no federal en donde la cualidad gubernativa se refleje en dos niveles de gobierno, uno central y uno regional.”* Caso contrario este nivel de gobierno fracasará ya que no contará con un nivel adecuado de financiamiento, con lo cual su destino será el mismo que las provincias.¹⁷⁹

Sería importante también que dentro de la autonomía que se busca y como fin del proceso de descentralización fiscal, se permita la posibilidad de financiamiento a través del establecimiento de impuestos propios. Es decir que a través de la misma constitución, se otorgue la posibilidad de que cada nivel de gobierno dentro del ámbito de sus competencias pueda establecer cargas impositivas siempre que se respeten los límites constitucionales respecto a los principios y se verifique que no exista una doble tributación entre los diversos niveles de gobierno, lo cual podría solucionarse estableciendo con claridad las competencias sobre las que se confiere el poder tributario. Existen como se ha mencionado en el trabajo sistemas como el español que permiten esta facultad a los entes territoriales y en los cuales resulta innegable su progreso. Esto de ninguna manera vulneraría el principio de legalidad ya que como quedó ampliamente explicado depende del principio de competencia establecido en la Constitución mediante el cual cada nivel de gobierno tiene facultades propias por lo que las normas legislativas de estos en ejercicio de esta atribución no vulneran este principio.

Es indispensable también el permitir que el nivel de gobierno parroquial rural tenga la facultad de crear tasas sobre los servicios que preste, además de contribuciones especiales en el ámbito

¹⁷⁹ Miguel Ángel Bossano, Quito, 1 de diciembre de 2013.

de sus competencias ya que precisamente se ha tratado de fortalecer a este organismo ya que presenta una mayor cercanía con los habitantes.

Por último dada la importancia que representan los ingresos propios en el presupuesto de los Gobiernos Autónomos resulta de trascendental importancia el fomentar mecanismos que permitan el mejoramiento de la gestión tributaria de estos gobiernos con la finalidad de cumplir con las normas sobre finanzas públicas y de esa manera mejorar la recaudación con el objetivo de permitir que los diversos niveles de gobierno no sean dependientes del gobierno central y dejar de ser un estado con altos rasgos de centralismo.

BIBLIOGRAFÍA

NORMATIVA VIGENTE

5. Constitución de la República del Ecuador fue promulgada en el Registro Oficial 449 del 20 de octubre del 2008.
6. Código Orgánico de Organización Territorial Autonomías y Descentralización.
7. Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.
8. Ley Orgánica de la Función Legislativa.

NORMATIVA DEROGADA

11. Constitución Política del Ecuador, Promulgada en el Registro Oficial No. 1 del 11 de Agosto de 1998.
12. Ley Orgánica de Régimen Municipal, Codificación publicada en el Suplemento del R.O. 159 del 5 de Diciembre del 2005 y derogada por la Ley s/n publicada en el Suplemento del R.O. 303 del 19 de octubre de 2010.
13. Ley de Régimen Provincial, Codificación publicada en el Registro Oficial 288 de fecha 20 de marzo de 2001 y derogada por la ley s/n publicada en el suplemento del R.O. 303 del 19 de octubre de 2010.

DOCTRINARIA

10. AGUIRRE APOLO, Marco, Manual de Derecho Tributario Municipal, Editorial Trama, Quito, 2004.
11. BOSSANO RIVADENEIRA, Miguel Ángel, Hacia la Construcción de un Nuevo Municipalismo, Gaceta Municipal Segunda Época, Municipio de Quito, Imprenta Municipal, Quito.
12. BRAVO GONZALEZ, Juan de Dios, Poder Tributario y Autonomía Fiscal de las Entidades Territoriales en Colombia, Exposición realizada en las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Editora Jurídica Cevallos, Quito-Ecuador, 2007.

13. CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco, Autonomía Tributaria de los Entes Locales, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andera Amatucci. Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001
14. DROMI, Roberto, Derecho Administrativo, Editorial Ciudad Argentina, Décima Edición, Buenos Aires.
15. FEDELE, Andrea, La Reserva de Ley, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andera Amatucci. Editorial Temis S.A. Bogotá- Colombia. 2001.
16. FERREIRO LAPATZA, Juan José. Curso de Derecho Tributario, Marcial Pons, 12 edición, Madrid, 1996.
17. FERREIRO LAPATZA, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, Volumen I, Vigésima Edición, Marcial Pons, Madrid, 1998.
18. GAETANO LICCARDO, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario”, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci. Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001.
19. GARCIA NOVOA, César, El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid 2000.
20. GARCÍA NOVOA, César, El Concepto de Tributo, Tax Editor, Primera Edición, Lima-Perú, 2009.
21. GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Volumen I, Ediciones DEPALMA, Segunda Edición, Buenos Aires, 1973.
22. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Novena Edición, Buenos Aires, 2004.
23. ITURRALDE DAVALOS, Felipe, Manual de Tributación Municipal, Edición Trama, Quito, Marzo 1998-
24. LEWIN FIGUEROA, Alfredo, Principios Constitucionales del Derecho Tributario, Editorial Nomos S.A., Bogotá-Colombia 2002.
25. LOBO TORRES, Ricardo, Legalidad Tributaria y Armonía entre los Poderes del Estado, en Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2005.
26. OYARTE MARTÍNEZ, Rafael, Curso de derecho Constitucional, Tomo II, La Función Legislativa, Fondo Editorial Andrade y Asociados, Primera Edición, 2005.

27. OYERVIDE TELLO, Fernando, La descentralización y la Política Fiscal en el Ecuador. Sus Resultados en el Ámbito Tributario, Memoria de las XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario Quito, diciembre de 2010.
28. PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Universidad Técnica Particular de Loja, Primera Edición Loja-Ecuador, Agosto 2004.
29. PÉREZ ROYO, F., Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1993
30. PEREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario Parte General, Octava Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998.
31. QUERALT, Juan Martín, La potestad Tributaria, Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andera Amatucci. Editorial Temis S.A. Bogotá, 2001.
32. TORO CALDERÓN, Edison, La Constitución Ecuatoriana de 2008 y el Régimen Tributario Municipal Ecuatoriano, Memoria de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario.
33. TROYA JARAMILLO, José Vicente, El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano, Quito, Julio 1998.
34. TROYA JARAMILLO, José Vicente, La tributación de los Entes Locales, Revista Jurídica Ruptura AED No. 47, Tomo II, 2004
35. UCKMAR, Víctor, Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia 2002
36. VALDÉS COSTA, Ramón, Curso de derecho Tributario, Editorial Temis, Tercera Edición, Bogotá-Colombia, 2001
37. VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro, El Principio de Legalidad en el Régimen Tributario Seccional Autónomo, Revista Jurídica Ruptura AED número 47, año 2004
38. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, Poder Financiero, Editorial de Derecho Financiero, 1977

INTERNET

- ECHEVERRY, Juan Carlos. ¿Por qué una Regla Fiscal? Tomado de <http://m.portafolio.co/opinion/%C2%BF-que-una-regla-fiscal> el 19 de noviembre de 2013.

- Presupuesto Inicial aprobado de Guayaquil del ejercicio fiscal 2013, tomado de <https://docs.google.com/file/d/0ByDpeMyxDkoJeI9VQlc4UIFkQkU/edit?pli=1>
- Cédula presupuestaria del Municipio de Quito, del año 2013. Tomado de www.quito.gob.ec

JURISPRUDENCIA

Sentencia C-486/09 Corte Constitucional Colombiana.

Sentencia C-704/10 de la Corte Constitucional Colombiana.

ACTAS DE LA ASAMBLEA NACIONAL

- Acta 136 del Pleno de la Asamblea Nacional realizada el día 16 de noviembre de 2011.
- Acta de la Asamblea Nacional de la reinstalación de la sesión No. 136 llevada a cabo el 17 de noviembre de 2011.